



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.721152/2014-80
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.793 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 07 de novembro de 2023
Recorrente H M C MACEDO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012

IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE ATIVOS IMOBILIÁRIOS ATÉ ENTÃO LOCADOS. RECLASSIFICAÇÃO PARA CONTA DE ESTOQUE. CARACTERIZAÇÃO DE RECEITA IMOBILIÁRIA (OPERACIONAL) SUJEITA AOS COEFICIENTE DE 8%.

Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à venda de unidades imobiliárias autônomas, atividade esta que sempre constou do objeto social da contribuinte, submete-se ao percentual de presunção de 8% (oito por cento), ainda que que os imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator) e Edeli Pereira Bessa que votaram por negar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela contribuinte em face do Acórdão n.º 1302-002.327, proferido em 27 de julho de 2017, pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 5788 e ss.), através do qual o colegiado decidiu rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. GANHO DE CAPITAL. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. RECLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL. ATIVO CIRCULANTE. EFEITOS TRIBUTÁRIOS

A receita obtida com a venda de bens do ativo permanente sujeita-se à apuração de ganho de capital. No regime do lucro presumido, o ganho de capital deve ser somado à base de cálculo, obtida pela aplicação de percentual pertinente à atividade econômica sobre a receita bruta auferida no trimestre.

Para efeitos tributários, a receita proveniente da venda de imóveis, que não foram construídos ou adquiridos com tal finalidade, mas, diversamente, para serem usados como meio de obtenção de renda ou para o desempenho de atividade econômica prevista no objeto social da empresa, sujeita-se à apuração de ganho de capital, independentemente de a atividade imobiliária também integrar aquele objeto e da reclassificação contábil, efetivada, no ano-calendário precedente ao da venda, pela transferência dos bens do ativo permanente para o ativo circulante, como se mercadorias fossem.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não é nulo, tampouco requer saneamento, o Auto de Infração que, lavrado por pessoa competente, traz, com clareza e precisão, os motivos de fato e de direito que embasam os créditos constituídos.

PEDIDO DE PERÍCIA – INDEFERIMENTO

A perícia destina-se a comprovar fatos cuja análise dependa de expertise que falece ao julgador.

RECONHECIDA A PROCEDÊNCIA EM PARTE DAS ALEGAÇÕES DA IMPUGNAÇÃO – CORREÇÃO DO DISPOSITIVO DO ACÓRDÃO

Reconhecida, ainda que em pequena proporção, a procedência das alegações do impugnante, havendo, inclusive, redução de parte do crédito tributário lançado, há que se consignar no dispositivo do acórdão tal procedência, devendo, pois, haver retificação sem que se importe em alteração da substância do julgado.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por maioria em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Eduardo Morgado Rodrigues.

Cientificado do Acórdão (AR, fl. 5805), a contribuinte opôs Embargos de Declaração (fls. 5808 e ss.), que foram rejeitados em caráter definitivo pelo despacho às fls. 5903 e ss.

À fl. 5917 consta documento de Intimação de Resultado de Julgamento (Intimação 152/2014-8 da DRF em Fortaleza – CE), através do qual a unidade de origem pretendia dar ciência ao contribuinte do Despacho de Admissibilidade de Embargos de fls. 5903 e ss. Vê-se, no controle de ciência do documento de intimação, que foi anexado ao e-processo em 23/03/2018. A ciência da contribuinte, contudo, não foi concluída, permanecendo na condição de pendente.

Apesar da falta de registro da ciência do Despacho de Admissibilidade de Embargos, a contribuinte apresentou seu Recurso Especial em 26/03/2018 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 5920). Posteriormente, em 16/05/2018 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 5991), anexou petição (fls. 5992) com o objetivo de informar ao Fisco que havia recebido a referida Intimação 152/2014-8 em 15/05/2018, mas que já havia, interposto Recurso Especial à CSRF.

A contribuinte alegou divergência interpretativa quanto à classificação da receita da venda de imóvel como ganho de capital, ao invés de receita da atividade imobiliária, indicando como paradigmas os acórdãos n.º 1102-001.329 e 1401-001.225.

O recurso foi regularmente admitido por meio do despacho de admissibilidade n.º 5996/6004, apenas com relação ao primeiro paradigma, nestes termos:

[...]

Vencida a questão da tempestividade, passemos à análise das divergências.

No Recurso Especial, o contribuinte indicou como matéria de interpretação divergente a **classificação da receita da venda do imóvel como ganho de capital, ao invés de receita da atividade imobiliária.**

O relatório do acórdão recorrido nos informa que, de acordo com a fiscalização, a empresa promoveu a venda de bens inicialmente registrados como ativos imobilizados (lojas do empreendimento denominado Shopping Center Del Paseo e garagens, e unidades autônomas do empreendimento Centro Empresarial Del Paseo), posteriormente tratados como estoques de imóveis, oferecendo à tributação o valor da receita bruta mensal, multiplicado pelos percentuais de presunção e alíquotas previstas na legislação de regência, aplicável à receita própria de atividade imobiliária.

Informa que os imóveis objetos de alienação pelo recorrente nunca tiveram modificada sua função e uso, e foram transferidos da conta de ativo imobilizado para a conta de estoque. Ainda, que durante todo o período compreendido entre a data da inauguração do empreendimento (2001) e o ano de 2009, o contribuinte registrou receitas de exploração dos bens (aluguéis). E que somente em 2010 os transferiu para a conta de estoque, tendo promovido a sua alienação em maio de 2011.

A autuação sustentou que a transferência contábil do bem das contas de ativo imobilizado para a conta de estoque não passou de mero artifício para se fugir da tributação segundo as regras inerentes ao ganho de capital. Assim, a fiscalização apurou o ganho de capital referente à alienação dos imóveis, analisando ainda as receitas de serviços da atividade e as receitas financeiras contabilizadas, para recompor as bases de cálculo trimestrais do IRPJ e da CSLL.

O voto do acórdão, no mérito (item II.1 Ganho de capital ou receita imobiliária?), introduziu sua argumentação afirmando que a premissa necessária à tipificação de atividade imobiliária, sujeita à tributação na forma caput do art. 15 da lei nº 9.249/95, é a percepção de receitas advindas das operações ali taxativamente descritas, atentando-se, ao que interessa ao feito, as atividades de “venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda”:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (...)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Analisando os fatos ocorridos, ponderou que:

- a) a empresa detinha, em seu contrato social, a descrição da atividade de compra e venda de imóveis, além de outras, destacando: administração de imóveis, administração de shopping centers, locação de espaços comerciais, e a exploração dos parques de estacionamento dos shopping centers;
- b) da escritura pública de compra em venda do terreno onde foram construídos o Shopping Center e o Centro Empresarial, observa-se que, como parte do pagamento, ao contribuinte foi assegurado, além das unidades autônomas correspondentes a 76% do empreendimento, o direito a percentual correspondente a sua participação na área comercializável do shopping e de quaisquer outras unidades autônomas ou espaços, e ainda a propriedade de dez vagas para guarda de veículos;
- c) nos anos de 2001 a 2009, período em que o imóvel ficou registrado em conta do ativo imobilizado, o contribuinte dedicou-se exclusivamente à exploração econômica da parte que lhe competia dos empreendimentos, apurando IR e CSLL pelo lucro real;
- d) em 2007 o contribuinte modificou a classificação de "ativo imobilizado" para "ativo imobilizado – outros investimentos", o que poderia indicar, então, possível intenção de venda;
- e) no ano de 2009, o imóvel foi transferido para a conta de estoque (ativo circulante), e apurou-se IR e CSLL pelo lucro presumido;
- f) não há nos autos qualquer documento ou prova sobre que tipos de receita o contribuinte aferiu nos anos em que manteve a exploração do Shopping, ou se possuía e se teria vendido outros imóveis ao longo desse período;

O acórdão recorrido considerou que o que se punha à prova era se a receita decorrente da venda de imóvel que, ao longo de todo o período compreendido entre 2001 e 2009, havia sido explorado como ativo imobilizado, poderia ser ou não considerada receita imobiliária e sujeitar-se à tributação na forma do art. 15.

Concluiu que não. Que a venda jamais poderia ter ocorrido como venda de estoque, porque o registro em conta de circulante havia se dado de forma equivocada, desconectada da realidade. Que era correta a conclusão fiscal, tratando-se de efetiva venda de ativo imobilizado. Assim, conforme ementa anteriormente reproduzida, decidiu que a receita proveniente da venda de imóveis, que não foram construídos ou adquiridos com tal finalidade, mas para serem usados como meio de obtenção de renda, sujeita-se à apuração de ganho de capital.

Os dois paradigmas indicados pela recorrente, anexados ao processo em sua íntegra, são oriundos de colegiados distintos daquele que proferiu o acórdão recorrido, e não foram reformados em matéria que aproveitaria à recorrente. São eles: Acórdão n.º 1102-001.329, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, em 25/03/2015, processo 10680.722080/2013-22, e Acórdão n.º 1401-001.225, proferido pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção, em 29/07/2014, processo 19515.720977/2012-17.

Abaixo se reproduz trecho, relacionado à matéria, da ementa do primeiro paradigma – Acórdão n.º 1102-001.329, referente ao IRPJ do ano-calendário 2010, que negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário:

GANHO DE CAPITAL. EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE IMOBILIÁRIA.

Explorando a atividade imobiliária, a venda de participação em empreendimento imobiliário constituído para exploração da atividade de shopping center e de outros imóveis para sua expansão deve ser tributado como receita da atividade.

Em histórico do processo, o relatório do paradigma esclareceu que se tratava de discussão relativa ao enquadramento da venda de participação no shopping e em outros imóveis. O Contribuinte enquadrou a venda como ativo circulante, tributando-a como receita de atividade imobiliária e submetendo-a ao coeficiente de presunção de 8%, enquanto a fiscalização enquadrou a venda como ativo permanente, tributando-a como ganho de capital.

O voto do paradigma reproduziu trechos do relatório do auto de infração. Abaixo, um resumo do relato, para fins de avaliação da similitude fática entre esta decisão e o acórdão recorrido:

- a) em maio de 2004 foi inaugurado o Shopping Pátio Savassi;
- b) em julho de 2006, na 7ª Alteração Contratual, os sócios decidiram incluir dentre as atividades constantes do objeto social, as atividades relacionadas à compra, venda, locação e administração de imóveis próprios;
- c) a empresa apresentou o histórico dos registros contábeis do custo de construção do Shopping Pátio Savassi nos anos de 2004 a 2008, todos no Ativo Permanente, e a reclassificação para o Ativo Circulante ocorrida em 2009;
- d) resta provado que o contribuinte, desde maio de 2004 até a data da venda, em julho de 2010, explorou o empreendimento, percebendo receitas a título de alugueis das lojas e da utilização do estacionamento do Shopping Pátio Savassi;

O paradigma, analisando os CPC 16, 27 e 28, concluiu que o contribuinte não poderia enquadrar os terrenos como estoque, pois estoque pressupõe o interesse imediato na

revenda e o contribuinte não tinha interesse em revendê-los assim que os adquiriu, já que, como destacou, aguardava o período de “maturação” (expansão, consolidação e valorização do empreendimento).

Com base no CPC 57, considerou que deve ser feita a transferência de um bem de investimento para estoque quando houver efetiva alteração no uso, evidenciada pelo começo do desenvolvimento das atividades dirigidas à venda, e desde que a propriedade não necessite de quaisquer desenvolvimentos adicionais.

Considerou que, no caso concreto, os terrenos não precisavam de nenhum desenvolvimento adicional, pelo fato de já ter sido terminada a construção do shopping, inclusive com auferimento de rendimentos de aluguéis e de estacionamento. E que, além disso, já se havia iniciado o desenvolvimento das atividades dirigidas à venda (alteração do contrato social em 2006, para prever a venda de imóveis próprios).

O paradigma, ainda, acatando argumento do contribuinte, afirmou que o fato da incorporadora de imóveis realizar o processo de locação de um shopping center não implica dizer que ela não está com seu interesse centrado na venda. Pelo contrário, a ocupação do espaço irá aumentar o preço da venda. E concluiu que, sendo permitida esta alteração de propriedade de investimento para estoque, não há que se falar em qualquer irregularidade no fato de, em 2010, o contribuinte ter procedido à venda do shopping e dos imóveis para expansão e tê-los tributado como receita da atividade.

Comparando-se acórdão recorrido e paradigma, verifica-se que ambos enfrentaram situações fáticas muito semelhantes. Em ambos os casos a empresa atuada promoveu a venda de imóveis inicialmente registrados como ativos imobilizados (lojas de empreendimento de shopping center e garagens), posteriormente tratados como estoques de imóveis, oferecendo à tributação o valor da receita bruta mensal multiplicado pelo percentual de presunção, aplicável à receita própria de atividade imobiliária.

Em ambos os casos o imóvel nunca teve modificada a sua função. Durante o longo período compreendido entre a data da inauguração do empreendimento até a venda, os contribuintes registraram receitas de exploração dos bens (aluguéis). Somente no ano anterior à alienação os contribuintes transferiram os imóveis para a conta de estoque. E ambas as empresas continham em seu contrato social a descrição da atividade de compra e venda de imóveis, além da de administração de imóveis.

Diante desse cenário, o acórdão recorrido decidiu que o imóvel não havia sido construído ou adquirido com finalidade de venda, mas para ser usado como meio de obtenção de renda. Que por isso a receita proveniente da venda deve se sujeitar à apuração de ganho de capital, independentemente da atividade imobiliária também integrar seu objeto social e da reclassificação contábil, efetivada no ano-calendário precedente ao da venda.

O paradigma, no mesmo cenário, decidiu que o fato do contribuinte realizar a locação não implicava dizer que não tinha seu interesse centrado na venda, porque a ocupação do espaço aumentaria o preço da venda. E que o terreno, quando adquirido, não poderia ter sido classificado como estoque, pois estoque pressupõe o interesse imediato na revenda. Assim, concluiu que a receita da venda deveria ser tributada como da atividade imobiliária.

Caracteriza-se, portanto, em relação a este primeiro paradigma, a divergência suscitada pelo contribuinte.

[...]

Conclui-se que não há entre o acórdão recorrido e este segundo paradigma similitude fática que permita a caracterização da divergência.

Diante do exposto, por força do primeiro paradigma apresentado, concluo pela caracterização da divergência suscitada e, assim, pelo atendimento aos pressupostos de admissibilidade. Proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

À consideração da Sra. Presidente da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF.

De acordo.

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, e com base nas razões retroexpostas, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial, interposto pelo sujeito passivo.

[...]

No mérito, a recorrente alega que o acórdão recorrido se apega ao formalismo e à literalidade do art. 15, § 4º da Lei nº 9.249/1995 para desconsiderar sua atividade principal. Cita a Solução de Consulta Cosit nº 254/2014 para sustentar a correção de seus procedimentos contábeis e do tratamento fiscal.

Faz um histórico da contabilização do bem alienado no seu ativo aduzindo que o reconhecimento contábil das operações, tal como feito, se amoldam aos CPC nº16, item 6, alínea a; CPC 27, item 6; CPC 28, itens 5 e 57 e CPC 31, itens 6 a 8.

Por fim, conclui que *“a transferência do Shopping não se deu diretamente do imobilizado para conta estoque, mas sim precedida pela transferência de imobilizado para investimento, operação sustentada pelo CPC 28. Desta feita, o fundamento normativo para se realizar a transferência para o estoque possui lastro no CPC 28. A realidade do contribuinte encontra sustentação neste pronunciamento e não no CPC 27. Portanto, o CPC 27 não pode ser eleito como fundamento para negar a pretensão do contribuinte em ter seus atos validados por este Conselho.”*

Aponta ainda um contradição entre o fundamento da ação fiscal e o acórdão recorrido na medida em que a decisão teria afastado o pressuposto da autoridade fiscal de que *“a contribuinte não teria demonstrado o intuito de alienar o Shopping Del Paseo, em virtude de sua exploração econômica mesmo durante o processo de comercialização”*.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, devidamente cientificada do recurso e de sua admissibilidade, apresentou contrarrazões tempestivas na qual não questiona o conhecimento do recurso e, no mérito, em suma, requer a manutenção do acórdão recorrido pelos seus próprios fundamentos.

Em 29/09/2021, a contribuinte solicitou a juntada aos autos de um Parecer Técnico da lavra do Prof. Sergio André Rocha (UERJ) acerca da operação e seus efeitos tributários (fls.6032/6113).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A PFN não contestou a admissão do recurso da contribuinte.

Examinando o paradigma admitido, entendo que restou bem caracterizada a divergência, de sorte que adoto os fundamentos do despacho de admissibilidade para conhecer do recurso, nos termos do art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999.

Observo, ainda, que a recorrente juntou ao autos, depois de protocolizado o recurso especial, um parecer técnico (fls. 6031/6113) em reforço às suas argumentações.

Referido parecer, em linhas gerais, endossa a tese defendida pela recorrente, trazendo como um fato novo a edição da Solução de Consulta Cosit nº 07/2021 que aborda situação similar a dos autos e que, ao ver do d. parecerista, respaldaria o tratamento tributário adotado pela contribuinte e, ainda, que seria de bom alvitre ser observado pelo CARF, considerando o efeito vinculante das soluções de consulta da Cosit no âmbito da RFB e tendo em vista os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima, da isonomia e da coerência.

Tendo em vista a natureza de mero reforço argumentativo das razões já trazidas aos autos pela recorrente, entendo que o referido parecer também deve ser admitido e conhecido.

Mérito

No mérito, a recorrente alega que o acórdão recorrido se apega ao formalismo e à literalidade do art. 15, § 4º da Lei nº 9.249/1995 para desconsiderar sua atividade principal. Cita a Solução de Consulta Cosit nº 254/2014 para sustentar a correção de seus procedimentos contábeis e do tratamento fiscal.

O parecer técnico juntado reforça tal entendimento quando sustenta que “§ 4º do artigo 15 da Lei nº 9.249/1995 em nenhum momento estabeleceu que apenas as receitas ali “taxativamente” descritas poderiam ser tributadas pelo regime do Lucro Presumido”.

Sustenta que o dispositivo invocado na decisão recorrida e pela fiscalização “trata simplesmente de outra coisa, da possibilidade de, em casos específicos, se tributar certas receitas financeiras no lucro presumido, de modo que este § 4º do artigo 15 da Lei nº 9.249/1995 não pode, de forma alguma, servir para fundamentar a pretensão do Fisco neste caso”.

Também aponta que a Solução de Consulta Cosit n.º 07/2021 se amoldaria ao caso concreto e que esta serve para indicar a correção do procedimento adotado pela contribuinte no caso concreto.

Com relação à aptidão do art. 15, § 4º da Lei n.º 9.249/1995 para fundamentar o lançamento, o d. relator do acórdão recorrido analisou detidamente os CPC invocados pela recorrente e assim se manifestou em seu voto, *verbis*:

[...]

De acordo com a Lei 9.249/95, art. 15, § 4º, invocada pela DRJ, observa-se que somente as atividades ali descritas estarão sujeitas ao percentual de presunção tratado o caput:

§ 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.

Em linhas gerais, a premissa necessária à tipificação de atividade imobiliária sujeita à tributação na forma caput do art. 15, do diploma legal anteriormente citado, é a percepção de receitas advindas das operações ali, taxativamente, descritas, atentando-se, ao que interessa ao feito, as atividades de "venda de imóveis **construídos ou adquiridos para a revenda**". (g.n)

Para se responder, destarte, à pergunta lançada no subtópico, precisamos identificar, necessariamente, se, porventura, os imóveis objetos de PA, teriam sido erigidos ou adquiridos para revenda e, mesmo que tenha se pretendido modificar a destinação do bem, para considera-lo como estoque, se tal modificação se dera de fato ou, de outra sorte, se estaríamos diante de hipótese de erro de interpretação de fato ou, mesmo, das regras fiscais/tributáveis aplicáveis à espécie.

Pois bem. A empresa ora recorrente, de fato, detinha, em seu contrato social, a descrição da atividade de compra e venda de imóveis próprios e de terceiros, além de outros objetos, dentre os quais destacam-se "a administração de imóveis" e a "administração de shopping centers, compreendendo também a locação de espaços comerciais, bem assim, a exploração e administração dos parques de estacionamento para veículos próprios ou de terceiros existentes nos mesmos shopping centers" (tudo conforme cláusula segunda do contrato social, com a redação que lhe foi dada pela 13ª Alteração Contratual).

Da escritura pública de compra em venda de imóvel constituído pelo terreno, onde foram construídos o Shopping Center e o Centro Empresarial, em que figuraram como vendedor, o ora recorrente, e como compradora a Construtora FAVO S/A. observa-se, que, como parte do pagamento, ao contribuinte foi assegurado, além das unidades autônomas correspondentes à 76% do empreendimento, "o direito a percentual correspondente a sua participação na área comercializável do shopping center e de quaisquer outras unidades autônomas ou espaços", ficando-lhe garantido, ainda, a propriedade de "10 (dez) vagas para guarda de veículos de uso próprio ou de terceiros por ela indicados na garagem do shopping".

Em declaração apresentada pelo contribuinte, e citada tanto pela fiscalização, como pela DRJ, o imóvel em testilha ficou registrado em conta do ativo imobilizado desde a data do contrato tratado no parágrafo anterior, até o ano de 2009. Em 2010, o contribuinte transferiu-o para a conta de estoque (ativo circulante).

Dentre as informações contidas nos Livros Razão e Diário, não se verifica nenhuma receita de venda de unidades imobiliárias, que não, e apenas, a parte do Shopping Center que lhe cabia.

Do Livro de Registro de Inventário relativo ao exercício de 2010, trazido pelo recorrente juntamente com a sua impugnação, extrai-se a existência de três imóveis, sendo, dois terrenos (aparentemente imóveis rurais) e o Shopping. Nos anos de 2009, 2011 e 2012, continuaram registrados nos aludido livro, apenas os dois terrenos.

O contribuinte não trouxe aos autos nenhum livro ou documento relativo aos exercícios anteriores, em especial, aos que precederam a transferência do imóvel da conta do ativo permanente para a conta de ativo circulante; em linhas gerais, não há nos autos, qualquer documento ou prova sobre que tipos de receita o contribuinte aferiu nos anos em que manteve a exploração do Shopping ou mesmo se possuía e se teria vendido outros imóveis ao longo desse período.

A estória que a documentação trazida aos auto conta é a de que, nos anos de 2001 a 2009, o contribuinte se dedicou exclusivamente à exploração econômica da parte que lhe competia dos empreendimentos objetos deste PA, período durante o qual, até como ele mesmo afirma, teria apurado o Imposto de Renda e a CSLL pelo Lucro Real.

De se destacar que a receita de alugueres suporta, na modalidade de lucro presumido, um percentual de presunção correspondente à 32% (art. 15, §1º, inciso III, "c", da Lei 9.249/95), ao passo que, sobre as receitas imobiliárias, o lucro presumido é de 8%. Em linhas gerais, o contribuinte manteve o imóvel em conta de seu ativo imobilizado a fim de que lhe fosse possível aferir receitas provenientes da locação das unidades e garagens; coincidentemente, no ano de 2010 (sujeitas à regra de tributação mais benéfica que aquela constante do art. 15, anteriormente mencionado), quando, então, decidiu vender o imóvel e vertê-lo á conta do ativo circulante, mudou o regime de apuração, passando a fazê-lo pelo lucro presumido (a venda de estoque de imóveis, como já tratado, sujeita-se a um percentual de presunção substancialmente menos onerosa que aquela fixada para a atividade de administração e locação de imóveis).

Não se discute a opção pelo regime, diga-se... isto nem foi aventado foi pela fiscalização ou mesmo pela DRJ (a despeito da posição defensiva adotada espontaneamente pelo contribuinte em sua peça de impugnação); o que se põe, de fato, a prova, é se a receita decorrente da venda de imóvel que, ao longo de todo o período compreendido entre 2001 e 2009, foi explorado como ativo imobilizado, poderia ser ou não considerada "receita imobiliária" e sujeitar-se a tributação na forma do art. 15, acima reproduzido.

Vale destacar que o contrato de compra e venda citado anteriormente, relativo ao terreno onde foram erigidos os empreendimentos rezava o direito de exploração e percepção de rendas decorrentes desta exploração, inclusive relativas a outras área do shopping, provando-se que os bens em questão estavam vertidos para a consecução do objeto social da empresa incluído pela 13ª alteração contratual, datada de 18 de outubro de 2001, qual seja, administração de shopping center. E isto, me parece, denotar uma intenção diferente da que permitiria enquadrar a situação fática, até aqui exposta, nas hipóteses contempladas nos preceitos do art. 15 supra citado.

É verdade que nem a legislação tributária, nem tampouco a Lei 6.404/75 vedam ou tratam da transferência de bens do ativo imobilizado para conta de estoque; também é verdade que o contrato social da empresa sempre contemplou, como uma das suas atividades, a revenda de bens imóveis próprios ou de terceiro, de sorte que o contribuinte poderia, de fato, manter em conta de ativo circulante, bens imóveis, desde que destinados, de fato, à venda ou revenda. Neste particular, o recorrente invoca as regras dos Pronunciamentos Técnicos CPC 16, 27 e 31.

Em especial, chamo a atenção para as disposições contidas nos itens 6 a 8 do CPC 31, invocados tanto pelo recorrente como no parecer juntado em memorial entregue pessoalmente pelo patrono:

6. A entidade deve classificar um ativo não circulante como mantido para venda se o seu valor contábil vai ser recuperado, principalmente, por meio de transação de venda em vez do uso contínuo.

7. Para que esse seja o caso, o ativo ou o grupo de ativos mantido para venda deve estar disponível para venda imediata em suas condições atuais, sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para venda de tais ativos mantidos para venda. Com isso, a sua venda deve ser altamente provável.

8. Para que a venda seja altamente provável, o nível hierárquico de gestão apropriado deve estar comprometido com o plano de venda do ativo, e deve ter sido iniciado um programa firme para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o ativo mantido para venda deve ser efetivamente colocado à venda por preço que seja razoável em relação ao seu valor justo corrente.

Ainda, deve-se esperar que a venda se qualifique como concluída em até um ano a partir da data da classificação, com exceção do que é permitido pelo item 9, e as ações necessárias para concluir o plano devem indicar que é improvável que possa haver alterações significativas no plano ou que o plano possa ser abandonado.

A leitura apressada destes itens daria a impressão de que, havendo previsão no contrato social de exercício de atividades de vendas imóveis, o contribuinte teria procedido corretamente ao manter o imóvel em conta de ativo imobilizado, reclassificando-o como ativo circulante, somente, quando a venda se tornasse "provável", ainda que a exploração do bem tenha (com a percepção de alugueres) se perpetrado, mesmo após a sua reclassificação (sendo desimportante, a meu sentir, que se tenha cessado, eventualmente, a atividade de exploração do bem, discordando-se, neste particular, de parte dos fundamentos adotados pela fiscalização e pelo acórdão da DRJ).

Neste passo, a impressão supra poderia se tornar certeza, notadamente a luz das disposições do item 68A do Pronunciamento Técnico 27 que, em sua parte final, determina que "o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada não se aplica quando os ativos que são mantidos para venda durante as atividades operacionais são transferidos para os estoques".

Todavia, há duas regras contidas nos dois Pronunciamentos citados anteriormente que impõe limites ao registro de determinado bem na conta de ativos imobilizados disponibilizados para venda e a sua consequente reclassificação como ativo circulante. Transcrevo, neste passo, a primeira parte do item 68A já citado anteriormente:

Entretanto, a entidade que, durante as suas atividades operacionais, normalmente vende itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros deve transferir tais ativos para o estoque pelo seu valor contábil quando os ativos deixam de ser alugados e passam a ser mantidos para venda. Passam a ser considerados, daí para frente, como estoques e se sujeitam aos requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques.

Notem que o aludido item faz referência ao fato de que, para aplicação desta orientação, "a entidade" deve normalmente vender "itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros". E, pelo que já foi exposto anteriormente, não identifiquei nenhum documento que comprove que o recorrente tenha, de fato, explorado, durante todo o período, vendas de "itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros".

O aludido CPC 27, diga-se, não deixou de considerar as hipóteses de empresas que jamais exploraram a atividade de venda ou revenda de imóveis, a despeito de contemplarem, em seus contratos sociais, tal atividade.

Vejam, agora, o que diz o item 11 do CPC 31:

11. Quando a entidade adquire um ativo não circulante ou um grupo de ativos exclusivamente com vistas à sua posterior alienação (inclusive no caso de ativo recebido em troca de outro, como na dação em pagamento), só deve classificá-lo como mantido para venda na data de aquisição se o requisito de um ano previsto no item 8 for satisfeito (com exceção do que é permitido pelo item 9) e se for altamente provável que qualquer outro critério dos itens 7 e 8, o qual não esteja satisfeito nessa data, estará satisfeito em curto prazo após a aquisição (normalmente, no prazo de três meses).

Vejam bem, a venda do bem ocorreu nove anos após a sua aquisição retratada no contrato de incorporação firmado com a empresa FAVO. A situação fática tratada neste processo, portanto, não satisfaz nem os preceitos do item 68A do CPC 27, nem tampouco do item 11, do CPC 31.

Não bastasse isso, e mesmo à luz dos itens 6, 7 e 8 do CPC 31, o que se observa é que não existe nos autos qualquer documento ou prova que me faça considerar que a empresa teria, desde a sua aquisição, "comprometido com o plano de venda do ativo", tendo, nesta ocasião "iniciado um programa firme para localizar um comprador e concluir o plano".

Isto é, pelas disposições do aludido CPC, para que este bem pudesse ser classificado, desde a sua compra, como "bem do ativo imobilizado destinado à venda", o aludido intento de vende-lo ou revende-lo teria que estar evidenciado. Até este momento, e mesmo pelas disposições do contrato anteriormente citado, o recorrente somente revelou semelhante "comprometimento" em 2010.

E, destaca-se, nem mesmo o argumento de que teria, o recorrente, suportado a cobrança do ITBI quando da aquisição do imóvel, o socorre; a regra imunizante, constante do citado art. 156, § 2º, I, da CF, não se aplica quando observada qualquer tipo de exploração imobiliária; isto significa que, mesmo que o contribuinte não aufera resultado com a venda de bens imóveis, a sua simples exploração econômica, mediante contrato de aluguel, v.g., já impõe o recolhimento do imposto municipal; ou seja, o pagamento do ITBI, no caso, não revela, em absoluto, o citado comprometimento "com o plano de venda do ativo".

Mais que isso, frise-se, o contribuinte, pela declaração prestada à fiscalização, havia registrado o imóvel em conta do ativo imobilizado; as regras dos CPCs 27 e 31, parecem-me, exigem uma anotação específica em subconta de "ativo imobilizado disponível para venda" ou expressão similar, procedimento, observa-se, não adotado pelo recorrente.

Apenas em 2007 é que o contribuinte modificou a classificação de "ativo imobilizado" para "ativo imobilizado – outros investimentos" o que, poderia, com certo esforço exegético, considerar que o imóvel, então, estaria sendo disponibilizado para a venda.

Entretanto, a luz dos próprios CPCs invocados, semelhante anotação teria que ocorrer em até um ano da data da aquisição e não em quase 6 anos após este evento, lembrando, no caso, que as orientações contidas nas aludidas normas técnicas não podem ser analisadas, para fins tributários, de forma desconectada dos preceitos do art. 15, § 4º, da Lei 9.249/95, que como já dito, trata como receita imobiliária, aquela advinda da venda de imóvel adquirido ou construído para venda ou revenda, ou seja, em que o contribuinte tenha, desde logo, se "comprometido com o plano de venda".

Este bem, a luz de tudo o que foi exposto, estava classificado como ativo imobilizado (ponto final); a sua venda, jamais, poderia ocorrer como se se tratasse de venda de estoque e o registro em conta de circulante se deu de forma equivocada, para não dizer, desconectada da realidade efetiva, ainda que por erro de interpretação, insista-se, do conjunto fático/probatório trazido ao feito.

Correta, portanto, me parece, a conclusão fiscal, tratando-se, pois, operação, de efetiva venda de ativo imobilizado, sujeita à tributação pelo IRPJ conforme regras aplicáveis ao ganho de capital.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

[...]

Como se vê, a questão central para o deslinde da controvérsia consiste na definição da natureza da exploração dos imóveis vendidos, desde a sua incorporação ao patrimônio da recorrente até a data da venda.

Iniciando-se pelo primeiro argumento da recorrente quanto ao alcance do § 4º do art. 15 da Lei 9.249/1995, introduzido pela Lei nº 11.196/2005, entendo que, embora tenha razão, em parte, quando aponta que o dito dispositivo visava alinhar a tributação das receitas financeiras “*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*” aos mesmo percentual aplicável sobre a respectiva receita da atividade, tal interpretação merece considerações.

Com efeito, verifica-se que o dispositivo arrola exatamente as atividades sujeitas à aplicação do percentual de 8%, prevista no caput do dispositivo, quando a receita financeira “*for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato*”.

Ora, o “*contrato*” indicado no dispositivo refere-se exatamente às alienações que geraram as receitas que, conforme o entendimento da recorrente, enquadrar-se-iam como “*venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda*”.

De fato, a legislação tributária não dispunha expressamente, até a introdução do § 4º ao art. 15 pela Lei nº 11.196/2005, quais atividades estariam sujeitas ao percentual de lucro presumido a 8% no caso de atividades imobiliárias; nem mesmo nas normas infra-legais, que só passaram a definir literalmente essas atividades por ocasião da IN.RFB nº 1515/2014¹, *verbis*:

Art. 4º À opção da pessoa jurídica, o imposto poderá ser pago sobre base de cálculo estimada, observado o disposto no § 6º do art. 2º.

§ 1º A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 3º, auferida na atividade, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 2º Nas seguintes atividades o percentual de que trata este artigo será de:

¹ A IN.RFB nº 1515/2014 foi revogada pela IN.RFB nº 1700/2017, que reproduziu os mesmos dispositivos nos seus artigos 33 e 215 da nova normativa.

I – [...]

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida:

a) [...]

b) [...]

c) **nas 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 revenda;** e

[...]

Art. 122. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 4º, sobre a receita bruta definida pelo art. 3º, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos;

[...] (g.n.)

Como se vê, embora a lei não tenha sido expressa no sentido de definir quais seriam as atividades imobiliárias alcançadas pelo percentual de 8%, a mesma fez referência exatamente às que estariam vinculadas as receitas financeiras diretamente decorrentes daquelas operações, mediante índices predefinidos em contrato, considerando-as, também, como receitas da atividade.

Destarte, não vejo equívoco interpretativo no acórdão recorrido quando delimita as atividades alcançadas pelo percentual de lucro presumido de 8% sobre a receita bruta, o que, aliás, foi referendado nas instruções normativas citadas.

Mesmo porque, no caso concreto, as atividades que, segundo a própria recorrente, estariam abrangidas por tal regra consistiriam precisamente na “**venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda**”. Assim, me parece despropositado discutir se tal disposição legal é exaustiva ou não.

No tocante à alegação de que os entendimentos trazidos nas Soluções de Consulta nº 254/2015 e 07/2021 seriam aplicáveis para elucidar o caso concreto, também cabem alguma ponderações.

Concordo que, uma vez que espelham o correto entendimento da administração sobre a aplicação da legislação sobre determinada situação esta deva ser observada não apenas pelas autoridades encarregadas do lançamento, como pelas DRJ e o próprio CARF, ainda que não esteja este órgão subordinado à estrutura da RFB.

Ocorre que as Soluções de Consulta Cosit indicadas pela recorrente, embora tangenciem pontos da discussão dos autos, resolvem questões bastante específicas dos consulentes, sendo certo que a situação ora em análise apresenta contornos muito mais complexos, detalhados na acusação fiscal, de sorte que ainda que já tivessem sido proferidas por ocasião do lançamento ora discutido não vinculariam nem mesmo a autoridade fiscal ou a DRJ, em face dos aspectos levados em consideração no lançamento.

Com efeito, a SC Cosit n.º 254/2015 resolve dúvida específica quanto à possibilidade de a empresa que já possuía imóveis registrados em seu estoques alterar seu objeto social para incluir a atividade de compra e venda de imóveis e, em consequência, dar tratamento tributário das vendas futuras desses bens como receitas da atividade imobiliária. Ainda que faça considerações genéricas sobre a tributação das receitas desta atividade, a SC, ao fim e ao cabo, visa resolver a dúvida específica daquele sujeito passivo consulente.

Já a SC Cosit n.º 07/2021 se aproxima muito mais da discussão dos autos, mas também trata especificamente da possibilidade de reconhecer como receita da atividade imobiliária a **venda de imóveis utilizados anteriormente para locação a terceiros para o ativo circulante, admitindo-a desde que a empresa exerça essa atividade operacional de fato e de direito (vide item 15 da SC).**

Trata-se de distinção importante do caso concreto, posto que aqui se discute o próprio efetivo exercício da atividade de compra e venda pela recorrente, a despeito de previsão em seu contrato social, além de que a natureza da exploração e situação dos bens alienados discutidos nos presentes autos ser bastante diversa dos relatados pela consulente em sua SC, que assim resumiu a consulta:

[...]

2. A consulente informa que **“desenvolve atividades imobiliárias consistentes na incorporação imobiliária, aquisição e venda de imóveis próprios e na locação de imóveis próprios”**. Em virtude disso, **expõe ser comum que, por questões de conveniência de mercado, imóveis de sua propriedade, registrados em conta de ativo não circulante, visto que geradores de receitas de aluguel, sejam posteriormente colocados à venda.**

3. A questão posta gira em torno dessa operação de venda. A consulente, pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, submete à consulta seu entendimento acerca da forma correta de se tributar as receitas decorrentes da operação referida, sintetizado conforme abaixo:

Diante do exposto, requer seja reconhecida a presente consulta e seja proferida decisão esclarecendo se **está correto seu entendimento de que, à luz do redirecionamento de imóveis anteriormente locados à atividade comercial de compra e venda, que faz parte de seu objeto social, deve submeter tais receitas ao percentual de presunção de 8% e 12%**, bem como à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, e não à apuração de ganho de capital do que decorreria a não submissão à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

[...](g.n.)

Desde logo, percebe-se uma nuance distintiva entre as atividades da consulente e a da contribuinte autuada nestes autos, ora recorrente.

Enquanto a consulente referida informa que **“desenvolve atividades imobiliárias consistentes na incorporação imobiliária, aquisição e venda de imóveis próprios e na locação de imóveis próprios”**, a recorrente, desde a construção do shopping alienado possui atividade específica, conforme destacado pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal – TVF, *verbis*:

2.2.9 - O fato de o contribuinte tratar-se de uma imobiliária

Por outro lado, poder-se-ia imaginar que, por se tratar de uma empresa imobiliária, tendo como objeto social, dentre outros, a compra e venda de imóveis, o contribuinte poderia perfeitamente mudar a classificação contábil. Devo admitir que isto é verdade! Mas não neste caso!

Aliás, desde a data da sua constituição, em 30 de outubro de 1979, constam como objetos no contrato social:

(...) a compra e venda e a administração de imóveis, próprios ou de terceiros, bem como a participação, majoritária ou não, no capital de empresas comerciais, industriais, de prestação de serviços, imobiliários e agropecuários.

Ocorre que, a julgar pela Décima Terceira Alteração de Contrato Social (**anexo 14**), de 18 de outubro de 2001, a sociedade ampliou o seu objeto social, e incluiu:

(..) a administração de shopping center, compreendendo também, a locação de espaços comerciais, bem assim, a exploração e administração dos parques de estacionamento para veículos, próprios ou de terceiros existentes nos mesmos shopping centers.

Tais objetos foram incluídos no Contrato Social logo após a inauguração do Shopping Center Del Paseo e do Conjunto de Garagens.

Com efeito, é bem verdade que as imobiliárias, de modo geral, têm como objeto social a compra e venda de imóveis, onde estes assumem as características de “mercadoria”, e nesta hipótese é perfeitamente lícito classificar contabilmente tais bens no ativo circulante. Todavia, no que se refere ao Shopping Center Del Paseo e seu respectivo Conjunto de Garagens, estes jamais poderiam se aproximar ou mesmo se configurar como sendo simples “mercadorias” a serem vendidas. Sempre tiveram e continuam tendo finalidade bem diversa!

Prova de que os bens se destinaram e eram necessários desde 2001 à manutenção das atividades da empresa (usando ou alugando), e assim sendo, sempre corresponderam a bens do ativo permanente, está na sua contabilidade, que conforme o próprio contribuinte demonstrou na evolução histórica, até 2009 mantiveram-se no ativo permanente.

Ademais, consta nos Livros Diário e Razão a contabilização de receitas de alugueis (**anexo 15**), decorrentes dos ativos permanentes, sendo estas as principais fontes de receita do Shopping Center Del Paseo e do Conjunto de Garagens.

Portanto, apesar de se tratar de uma imobiliária, o contribuinte tinha objetivo social múltiplo, onde, em relação ao Shopping Center Del Paseo e do Conjunto de Garagens, exercia o objetivo incluído pela décima terceira alteração contratual de 18 de outubro de 2001, e sua alienação em 2011 representou a alienação de um bem do ativo permanente.

Os elementos dos autos revelam que os bens foram utilizados desde a aquisição até a alienação como fonte geradora de receitas por meio da administração do shopping center, em conformidade com a alteração contratual da recorrente firmada em 2001.

Tratava-se de um seguimento específico da atividade da recorrente que tinha os bens como fontes geradoras de receitas por meio de alugueis e demais serviços decorrentes da administração do shopping center.

A decisão recorrida aponta, ainda, que não há comprovação nos autos que a recorrente exercia de fato a atividade de compra e venda de imóveis, não obstante a previsão contratual.

A autoridade fiscal destacou em seu TVF que os bens objeto de alienação não guardavam qualquer semelhança com a simples transferência de imóveis alugado para imóveis

destinados à venda, como apontam as situações descritas nas Soluções de Consulta trazidas aos autos pela recorrente.

Desta feita, impõe-se verificar se a atividade de administração de shopping center, compreendendo a locação de espaços comerciais e exploração e administração de parques de estacionamento é equiparável à mera atividade de locação imobiliária e como estas devem ser reconhecidas, inclusive contabilmente, para se determinar a regra tributária aplicável ao caso concreto.

A recorrente traz em seu recurso um histórico da contabilização do bem alienado no seu ativo aduzindo que o reconhecimento contábil das operações, tal como feito, se amoldam aos CPC nº 16, item 6, alínea a; CPC 27, item 6; CPC 28, itens 5 e 57 e CPC 31, itens 6 a 8.

Já o Parecer Técnico apresentado pela recorrente em reforço de seus argumentos traz as seguintes conclusões acerca da aplicação dos pronunciamentos técnicos CPC ao presente caso, *verbis*:

[...]

Tendo em vista os comentários acima, e considerando os fatos narrados neste Parecer, é possível concluir o seguinte:

- A classificação inicial dos ativos que compõem o Centro Empresarial Del Paseo, como ativos imobilizados (não circulante), estava correta, em função da destinação de tais ativos – uso e exploração comercial (ou seja, uso na exploração econômica da atividade imobiliária).
- A partir do momento em que houve uma decisão firme da administração da Empresa pela venda dos referidos ativos, as regras e princípios contábeis formalizados no Pronunciamento Técnico CPC nº 31 e no Pronunciamento Técnico CPC PME determinam a reclassificação dos ativos como postos para a venda, no ativo circulante. Esta contabilização também tem fundamento no Pronunciamento Técnico CPC nº 27.
- Veja-se que esta não é uma autorização de reclassificação dos ativos. As regras e padrões contábeis determinam a mesma como forma de melhor evidenciação dos ativos da Empresa.
- Dessa maneira, entendemos que está de acordo com as regras e padrões contábeis brasileiros a reclassificação realizada pela INEL no ano de 2010 quando, segundo as informações que nos foram prestadas, ocorreu a decisão da gestão da empresa pela venda dos ativos.

[...]

4. Síntese Conclusiva

Diante dos comentários apresentados nessa seção II, é possível concluir o seguinte:

- O procedimento adotado pela INEL está alinhado ao disposto nos Pronunciamentos Técnicos CPC nº 27, 31 e PME. Não parece haver espaço para questionar a reclassificação contábil do ativo do não circulante para o circulante.
- A Lei nº 12.973/2014 não trouxe disposição explícita sobre o tratamento fiscal de transações envolvendo bens do ativo não circulante postos à venda, que

passam a ser contabilizados no circulante. Portanto, é razoável concluir que, neste caso, o tratamento contábil será a base para a tributação.

- Veja-se que não se está afirmando que o registro contábil, em si, pauta a tributação. Nada obstante, como estabelecido na SC COSIT 07, há um alinhamento substantivo entre o padrão contábil e a interpretação da legislação tributária.
- Com efeito, segundo a interpretação estabelecida na SC COSIT 07, o critério central para a definição do tratamento fiscal aqui parte da análise conjunta do estatuto social e da atividade da pessoa jurídica.
- A separação feita pela COSIT na situação analisada nesta solução de consulta segregava ativos que são geradores de receitas de ativos que são instrumentais porém não geradores de receitas, como a sede da empresa. A SC COSIT 07 confirma, portanto, que a reclassificação contábil de ativo inicialmente alugado, seguido da sua venda, gera uma receita bruta passível de tributação pelo Lucro Presumido.
- Esta é exatamente a situação da INEL, de modo que a posição das autoridades fiscais confirma a legalidade e legitimidade dos procedimentos contábeis e fiscais adotados pela Empresa.
- Tendo em conta que a SC COSIT 07 vincula os auditores da Receita Federal, conforme estabelece o artigo 9º da Instrução Normativa nº 1.396/2013, é uma imposição decorrente dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança, da isonomia e da coerência que a mesma interpretação seja aplicada no caso em tela, sob pena de se arriscar que contribuintes na mesma situação sejam submetidos a tratamentos tributários distintos.

[...]

Em que pese a bem estruturada argumentação trazido no d. Parecer Técnico deve-se observar que, ainda que as normas contábeis permitam, de fato, a reclassificação de bens do ativo não circulante para o ativo circulante, obedecidas determinadas condições, é certo que a recorrente sequer demonstrou o atendimento às mesmas no caso concreto, como bem apontado no TVF e pelo relator do acórdão recorrido.

Note-se que a autoridade fiscal evidenciou e, em momento algum foi contraditada nos autos, que a atividade efetivamente exercida pela recorrente em face dos bens alienados era, consoante seus próprios estatutos sociais que foram alterados especificamente para defini-la, a *“administração de shopping center, compreendendo também, a locação de espaços comerciais, bem assim a exploração e administração de parques de estacionamento para veículos, próprios ou de terceiros existentes nos mesmo shopping centers”*. E como tal foi exercida desde a incorporação dos bens aos seus ativos até a data da alienação.

A autoridade fiscal questionou expressamente a natureza contábil dos bens alienados, apontando a inadequação dos registros da recorrente, como se colhe dos excertos do TVF, *verbis*:

2.2 – ANÁLISE FISCAL

Tendo em vista os fatos até aqui constatados, aprofundei à análise fiscal de forma a verificar a origem, finalidade operacional e natureza contábil dos bens alienados, bem como as receitas contabilizadas em comparação com os tributos apurados e declarados em DCTF, com o intuito de averiguar a correção do cumprimento das obrigações tributárias.

2.2.1 - O que são o Shopping Center Del Paseo e o Conjunto de Garagens?

No que pese ao fato de que os bens alienados encontravam-se registrados contabilmente na conta “estoque” do ativo circulante, e por esta razão a receita de sua alienação foi tributada como se fosse receita da atividade no lucro presumido em 2011, é fundamental que se conheça o que representa e qual a finalidade dos referidos bens.

O Shopping Center Del Paseo e seu respectivo Conjunto de Garagens constituem um dos mais importantes, elegantes e tradicionais centros de compras de Fortaleza.

Como integrantes do Centro Empresarial Del Paseo, possuem como finalidades, desde sua inauguração em 2001 até a data de alienação em 03 de maio de 2011, e até mesmo nos dias

atuais, o uso e a locação de espaços destinados a atividades comerciais (no shopping) e ao estacionamento de veículos (nas garagens), ou seja, tratam-se de bens pertencentes à empresa e que são necessários para que a mesma cumpra seu objeto social.

[...]

2.2.2 - Origem, registro e finalidades do Shopping Center Del Paseo e do Conjunto de Garagens

Fazendo um resgate histórico sobre a sua origem, destaca-se que o Shopping Center Del Paseo e respectivo Conjunto de Garagens foram idealizados desde 23 de dezembro de 1997, quando a empresa fiscalizada vendeu para a empresa FAVO S/A Empreendimentos e Participações (CNPJ 01.415.329/0001-86) o imóvel localizado na avenida Santos Dumont, 3131 (terreno de 10.000m² com casa), local onde viria a ser construído o futuro shopping center, tendo como interveniente construtora e fiadora a Construtora Colméia (CNPJ 06.048.417/0001-00), tudo de acordo com a Escritura Pública de Compra e Venda registrada no 3º Ofício de Notas (Cartório Pergentino Maia), às folhas 19 do Livro 233 (anexo 6).

Na referida escritura consta:

TERCEIRA – O preço na compra e venda é de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), que a OUTORGADA COMPRADORA pagará em unidades autônomas de livre escolha da OUTORGANTE VENDEDORA, correspondentes a setenta e seis inteiros e noventa e três centésimos por cento (76,93%) das áreas privativas e comuns do shopping center a ser construído em parte do imóvel descrito na CLÁUSULA PRIMEIRA, totalizando as áreas privativas no mesmo shopping, 7.480,00m² (sete mil, quatrocentos e oitenta metros quadrados), considerando ad mensuram, nos termos do art. 1.136, do Código Civil, ficando, entretanto, estabelecido que será atribuída à OUTORGANTE VENDEDORA área correspondente ao percentual acima sobre a loja âncora, os cinemas e o playcenter que vierem a se instalar no mesmo shopping, que se inclui na área total à mesma destinada.

QUARTA – A OUTORGADA COMPRADORA se obriga a contratar, com a CONSTRUTORA, sob o regime de incorporação, a construção de um (01) shopping center, uma (01) torre de salas e duas (02) torres residenciais, que (...), o pagamento do custo integral da obra, com todas as suas edificações, unidades autônomas, áreas para garagem, serviços, lazer e outras comuns aos condôminos (...). Na conformidade de projetos arquitetônicos e do alvará acima referidos, é o seguinte o quadro de áreas das edificações de que trata esta cláusula: primeiro: do Shopping Center: a) loja âncora: 3.481,14m² (...); b) complexo Cinemas/Playland: 982,60m² (...); c) lojas satélites: 5.204,63m² (...); d) quiosques: 54,90m² (...); e) Área Bruta Locável - ABL: 9.723,27m² (...); f) área comum: 8.326,85m² (...); área total: 18.050,12m² (...), sendo 5.991,59m² (...) no primeiro piso, 6.222,64m² (...) no segundo piso e 5.835,89m² (...) no terceiro piso, com previsão de 660 (...) vagas para garagens nos subsolos; (...).

(...)

DÉCIMA TERCEIRA – Todos os projetos e documentos institucionais necessários à definição da natureza do shopping center, vocação, utilização das diversas unidades autônomas, implantação e funcionamento posterior desse empreendimento dependerão de prévia aprovação da OUTORGANTE VENDEDORA e da OUTORGADA COMPRADORA. Sem prejuízo dos indicados na CLÁUSULA QUARTA, dentre outros que se façam necessários, os documentos institucionais de funcionamento e administração do shopping center, sujeitos à prévia aprovação das partes acima, compreendem: a) normas gerais regeadoras do funcionamento e das locações; b) projetos de definição da localização das áreas e do tenant mix das unidades autônomas do shopping center; c) regimento interno; d) contrato de co-participação; e) contrato de locação; estatuto da associação dos lojistas (...).

Como se vê, a escritura em apreço prevê estes e vários outros aspectos relacionados ao que viria ser o Shopping Center Del Paseo e o Conjunto de Garagens, em especial a sua finalidade e os direitos dos sócios condôminos, onde fica claro que o empreendimento visou o seu funcionamento como shopping center com a utilização e locação de áreas para fins comerciais e/ou administrativos.

2.2.3 - Os bens alienados não são ativos circulantes

Tal como constatado, quando da alienação os bens constavam registrados na conta “estoque” do ativo circulante.

A respeito, abrem-se parênteses para discorrer sobre a definição dos bens que devem classificar-se no ativo circulante.

O Pronunciamento Técnico PME - Contabilidade para pequenas e médias empresas, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), nos itens 4.5 e 4.6, assim se pronuncia:

4.5 A entidade deve classificar um ativo como circulante quando:

- (a) espera realizar o ativo, ou pretender vendê-lo ou consumi-lo durante o ciclo operacional normal da entidade;*
- (b) o ativo for mantido essencialmente com a finalidade de negociação;*
- (c) esperar realizar o ativo no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou*
- (d) o ativo for caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo seja restrita durante pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis.*

4.6 A entidade deve classificar todos os outros ativos como não circulantes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, presume-se que sua duração seja de doze meses.

Com efeito, os sócios, dentre os quais a empresa em apreço, condôminos dos bens que compõem o Shopping Center Del Paseo e o Conjunto de Garagens, estes em funcionamento desde 2001, não tinham o propósito de realizar o ativo, nem pretendiam vendê-lo ou consumi-

lo durante o ciclo operacional normal da entidade; os ativos não foram mantidos essencialmente com a finalidade de negociação; não pretendiam realizar os ativos no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; e nem os ativos são caixa ou equivalente de caixa.

Em suma, os bens alienados não se classificam no ativo circulante.

2.2.4 – A indevida reclassificação contábil: Do ativo permanente ao ativo circulante

[...]

2.2.6 - Os bens alienados continuam sendo ativos permanentes

O ativo permanente compreende os bens, tangíveis ou intangíveis, pertencentes à empresa e que são necessários para que a mesma cumpra seu objeto social.

Este é o caso dos bens do ativo imobilizado, e neste diapasão, segundo a definição contida no Pronunciamento Técnico nº 27, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, item 6:

Ativo imobilizado é o item tangível que:

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

(b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

No caso, o universo de bens que formam o Shopping Center Del Paseo e o Conjunto de Garagens, objeto da alienação em apreço, sem dúvida que se tratam de bens mantidos para uso no fornecimento de mercadorias ou serviços ou de aluguel a outros e para fins administrativos, utilizados por mais de um período.

Portanto, tais bens não poderiam ter sido classificados no ativo circulante.

Conforme já ficou claro, desde a sua inauguração em 2001 até o ano de 2011 (alienação), bem como até os dias atuais, os ativos que compõem o Shopping Center Del Paseo e o Conjunto de Garagens tiveram e continuam tendo como finalidade a sua manutenção para uso, fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros e para fins administrativos; e relevante destacar, a serem utilizados por mais de um período, no caso, de 2001 até os dias atuais.

A operação de alienação ocorrida em 2011 apenas mudou a propriedade dos ativos, e nada mais. A finalidade de uso e aluguel, ou seja, os ativos como bens necessários à manutenção das atividades da empresa, continuou a mesma até os dias atuais.

[...]

2.2.8 - Considerações aos motivos alegados pelo contribuinte para mudança da classificação contábil

Não obstante os respeitáveis motivos alegados, faço as seguintes considerações:

- (1) Concordo que inexistente proibição na legislação tributária e nas Normas Contábeis Brasileiras que vincule o contribuinte de forma negativa ou impeditiva, e nem poderia haver proibição neste sentido, posto que é perfeitamente possível que um bem, até então utilizado para uso ou aluguel a terceiros, deixa de ter tais funções, e se destine à venda, deixa de abrigar a empresa ou de gerar renda de locação e se transforma numa “mercadoria” à venda. Aqui, há uma quebra da finalidade, e como tal, legítima seria a transferência de contas do ativo permanente para o ativo circulante. No entanto, não foi o que ocorreu no presente caso, pois a finalidade dos bens continua a mesma;
- (2) De fato, o imóvel não era moradia dos sócios e nem era a sede da empresa, contudo, a sede da empresa se localizava no imóvel (Av.Santos Dumont, 3131, A, sala 107);
- (3) Ainda que o contribuinte entenda e afirme que o imóvel não era “essencial para sua sobrevivência”, ele admite que o mesmo era um “objeto comercial que têm por fim gerar receitas de através das várias formas de exploração imobiliária (locação, arrendamento, venda, etc.), dado às suas características especiais e peculiares”, ou seja, necessários para que a mesma cumpra seu objeto social, à medida que era mantido para uso no fornecimento de serviços, para aluguel a outros e para fins administrativos, e assim se deu, por mais de um período, aliás, até os dias atuais, ainda que os proprietários sejam outros. Continua sendo um bem do ativo permanente!

Como se vê, dada finalidade dos bens, estes foram classificados como ativo permanente desde sua inclusão no patrimônio da fiscalizada, e como não houve qualquer fato que caracterize a alteração de sua finalidade, não seria possível a mudança de classificação contábil. Destaco, não foi cabível a reclassificação contábil no caso presente!

2.2.9 - O fato de o contribuinte tratar-se de uma imobiliária

Por outro lado, poder-se-ia imaginar que, por se tratar de uma empresa imobiliária, tendo como objeto social, dentre outros, a compra e venda de imóveis, o contribuinte poderia perfeitamente mudar a classificação contábil. Devo admitir que isto é verdade! Mas não neste caso!

Aliás, desde a data da sua constituição, em 30 de outubro de 1979, constam como objetos no contrato social:

(...) a compra e venda e a administração de imóveis, próprios ou de terceiros, bem como a participação, majoritária ou não, no capital de empresas comerciais, industriais, de prestação de serviços, imobiliários e agropecuários.

Ocorre que, a julgar pela Décima Terceira Alteração de Contrato Social (**anexo 14**), de 18 de outubro de 2001, a sociedade ampliou o seu objeto social, e incluiu:

(..) a administração de shopping center, compreendendo também, a locação de espaços comerciais, bem assim, a exploração e administração dos parques de estacionamento para veículos, próprios ou de terceiros existentes nos mesmos shopping centers.

Tais objetos foram incluídos no Contrato Social logo após a inauguração do Shopping Center Del Paseo e do Conjunto de Garagens.

Com efeito, é bem verdade que as imobiliárias, de modo geral, têm como objeto social a compra e venda de imóveis, onde estes assumem as características de “mercadoria”, e nesta hipótese é perfeitamente lícito classificar contabilmente tais bens no ativo circulante. Todavia, no que se refere ao Shopping Center Del Paseo e seu respectivo Conjunto de Garagens, estes jamais poderiam se aproximar ou mesmo se configurar como sendo simples “mercadorias” a serem vendidas. Sempre tiveram e continuam tendo finalidade bem diversa!

Prova de que os bens se destinaram e eram necessários, desde 2001, à manutenção das

atividades da empresa (usando ou alugando), e assim sendo, sempre corresponderam a bens ou ativo permanente, está na sua contabilidade, que conforme o próprio contribuinte demonstrou na evolução histórica, até 2009 mantiveram-se no ativo permanente.

Ademais, consta nos Livros Diário e Razão a contabilização de receitas de alugueis (**anexo 15**), decorrentes dos ativos permanentes, sendo estas as principais fontes de receita do Shopping Center Del Paseo e do Conjunto de Garagens.

Portanto, apesar de se tratar de uma imobiliária, o contribuinte tinha objetivo social múltiplo, onde, em relação ao Shopping Center Del Paseo e do Conjunto de Garagens, exercia o objetivo incluído pela décima terceira alteração contratual de 18 de outubro de 2001, e sua alienação em 2011 representou a alienação de um bem do ativo permanente.

2.2.10 - Considerações sobre inconsistências na contabilidade por ocasião da alienação dos bens

Inicialmente vejamos os registros contábeis inerentes às contas objeto dos bens alienados ao final dos anos de 2010 e 2011:

Conta	Descrição	31/12/2010	31/12/2011
11602	MÓVEIS E UTENSÍLIOS	4.912.441,07	2.600,00
11602.0001	AVENIDA SANTOS DUMONT, 3131	3.011.956,61	0,00
11602.0002	EDIFICAÇÕES SILVA PAULET	13.000,94	0,00
11602.0003	CINEMAS 1 E 2 SHOPPING DEL PASEO	126.131,04	0,00
11602.0006	DIREITOS DE COMUNICAÇÃO	4.895,98	0,00
11602.0007	MÁQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS	175.068,26	0,00
11602.0008	MÓVEIS E UTENSÍLIOS	36.128,69	2.600,00
11602.0010	SISTEMA DE AUTOMAÇÃO	168.653,06	0,00
11602.0011	INSTALAÇÃO LOGÍSTICA LOJA 266 A 269	43.080,68	0,00
11602.0012	LOJAS AMERICANAS	1.300.401,60	0,00
11602.0013	AQUISIÇÃO INST. LOGÍSTICA QUIOSQUE EVELYNE	33.124,21	0,00

Este quadro foi elaborado a partir do livro Diário (fls.211) e do Razão (fls. 210 a 212).

Observe-se que, curiosamente, as subcontas 11602.0001 a 11602.0013, embora se refiram a imóveis, direitos, instalação logística, lojas americanas, dentre outras, foram incluídas como subcontas na conta “móveis e utensílios”. Ou seja, o Shopping Center Del Paseo e o Conjunto de Garagens foram classificados contabilmente como “móveis e utensílios”, estando esta na conta “estoque”!

Relevante lembrar que a conta “móveis e utensílios” têm como função o registro da aquisição do mobiliário e outros equipamentos administrativos.

Tanto a legislação comercial, assim como a tributária, estabelecem que os bens imobiliários, como é o caso do Shopping Center Del Paseo e o Conjunto de Garagens, estejam contabilizados exatamente como definidos anteriormente:

- no ativo permanente, se estes bens se destinarem ao uso próprio ou para locação e/ou arrendamento; e
- no ativo circulante – em estoques, se estes imóveis se destinarem a comercialização “latu senso”.

LEZA DN

11 //

Um princípio que deve sempre ser observado na legislação comercial e tributária é o da continuidade. Este princípio nos obriga a respeitar um prazo de permanência mínimo para remetermos um bem imóvel do ativo permanente para o circulante - estoques e vice-versa, sem nos esquecermos de tirar-lhe a função primitiva.

Ou seja, não basta simplesmente transferir contabilmente um bem do ativo imobilizado para a conta de estoques para que ele se torne, de fato, num bem do ativo circulante. Para que isto ocorra seria necessário que a sua função social tivesse sido suprimida ou alterada, no caso, tais imóveis não poderiam mais gerar rendimentos de aluguel.

O fato é, tanto o Shopping Center Del Paseo, como o Conjunto de Garagens, não tiveram sua função social alterada. Continuaram gerando rendimentos de aluguel, mensal e por hora, respectivamente, não restando dúvidas quanto à sua condição de ativo permanente, cuja alienação sujeita ao ganho de capital.

[...]

O que a autoridade fiscal quis evidenciar no seu TVF é que a administração de shopping center era, e o foi desde o início até sua alienação, um seguimento específico da atividade da recorrente, totalmente diverso da simples atividade de compra, venda e locação de imóveis, comuns à muitas empresas imobiliárias.

Resta claro pelo TVF que a alienação consistiu não apenas a venda dos imóveis da recorrente (espaços comerciais e garagens), mas sim um seguimento do seu negócio à terceiro, com a transferência expressa da administração do empreendimento à adquirente, como se colhe das cláusula do contrato de compra e venda (fls. 82/89):

- DO OBJETO -

2 – CLÁUSULA SEGUNDA

2.1 – O presente instrumento tem por objeto a **promessa de compra e venda dos imóveis e respectiva cessão dos direitos aquisitivos do CENTRO EMPRESARIAL DEL PASEO**, situado nesta capital, na Av. Santos Dumont, 3131, Bairro Aldeota. As áreas e frações ideais do **CENTRO EMPRESARIAL DEL PASEO** estão adiante especificadas em ordem seqüencial: **UNIDADE AUTÔNOMA (ÁREA PRIVATIVA – ÁREA COMUM – FRAÇÃO IDEAL) – SHOPPING DEL PASEO** (10.267,32m² – 7.984,22m² – 0,270272); **CONJUNTO DE GARAGENS** (6.633,00m² – 11.291,05m² – 0,198354). O Shopping Center Del Paseo formado pelos 3 pavimentos de lojas (1º, 2º e 3º), pavimentos de coberta e mecânico se constituem em uma só unidade autônoma, assim como o conjunto de garagens, localizado nos três pavimentos de subsolo, também se constitui em uma só unidade autônoma, de uso exclusivo de seus proprietários, composto de 670 vagas de garagem com suas respectivas áreas de circulação. Ressalvando que apenas parte do 1º subsolo pertence ao Shopping Del Paseo como componente da unidade autônoma, sendo a outra parte do referido subsolo de propriedade do Residencial Villa D'España. Tudo em conformidade a AV-9-8722 de 23 de maio de 2002, da matrícula nº 8.722, 23.595 e 23596 do Cartório do Registro de Imóveis da 4ª Zona, Cartório Miranda Bezerra, da Comarca de Fortaleza.

[...]

- DA POSSE PRECÁRIA E DA TRANSFERÊNCIA DO EMPREENDIMENTO -**7 – CLÁUSULA SÉTIMA**

7.1 – A partir do dia 14 de abril de 2011, data do pagamento do sinal, transfere-se a posse precária às **PROMITENTES-CESSIONÁRIAS**. No entanto, estes somente passarão a assumir atos frente ao empreendimento, a partir de 05 de maio de 2011, termo em que se iniciará a transição para a transferência da posse definitiva, com as seguintes condições.

7.2 – Até 31 de julho de 2011, a INEL, administradora do empreendimento, transferirá, em definitivo, a direção do empreendimento para as **PROMITENTES CESSIONÁRIAS**;

7.3 - Com a transferência desta administração, passarão as **PROMITENTES CESSIONÁRIAS** a executar, sozinho, os atos pertinentes à direção do empreendimento, sendo de sua exclusiva responsabilidade todas as despesas referentes a estes atos diretos;

[...]

- DA ADMINISTRAÇÃO DO EMPREENDIMENTO**9 – CLÁUSULA NONA**

9.1 - A partir de 1º maio até 30 de junho de 2011, todas as despesas alusivas ao empreendimento serão rateadas entre as **PROMITENTES CEDENTES** e as **PROMITENTES CESSIONÁRIAS**.

9.2 – Estas despesas são assim compreendidas: aquelas decorrentes da administração do empreendimento *Shopping Del Paseo*; do estacionamento denominado *Del Park*; dos pagamentos que não sejam de responsabilidade direta do condomínio, ou que, muito embora ligadas a este, não podem ser exigidas dos condôminos, por se referirem a lojas não alugadas ou sobre as quais exista inadimplência, bem como investimentos a serem suportados pelo empreendedor, para a melhoria ou equilíbrio do valor de metro quadrado de condomínio.

Os registro contábeis juntados aos autos (fls. 4522/4562), dão conta de que não foram apenas os imóveis o objeto da alienação, mas também outros direitos relacionados ao empreendimento (Direitos de Comunicação, Máquinas, Aparelhos e Equipamentos, Móveis e Utensílios, Sistemas de Automação, Instalação Logística, etc).

Não há como transpor o raciocínio dos pronunciamento contábeis e das Soluções de Consulta Cosit apontados pela recorrente de forma automática ao presente caso, pois os ativos alienados não são simplesmente “*ativos que deixam de ser alugados e que passaram a ser mantidos para venda*”.

Os ativos alienados compostos por bens e direitos de natureza diversa representavam um seguimento operacional da recorrente, que formavam um conjunto de ativos geradores de caixa, na forma definida pelo CPC 31, *verbis*:

2. Os requisitos de classificação e de apresentação deste Pronunciamento Técnico aplicam-se a todos os ativos não circulantes reconhecidos e a todos os grupos de ativos mantidos para venda da entidade. Os requisitos de mensuração deste Pronunciamento aplicam-se a todos os ativos não circulantes reconhecidos e aos grupos de ativos mantidos para venda (tal como definido no item 4), com exceção dos ativos listados no item 5, que devem continuar a ser mensurados de acordo com os pronunciamentos específicos aplicáveis.

3. Os ativos classificados como não circulantes, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, não devem ser

reclassificados para ativos circulantes enquanto não satisfizerem aos critérios de classificação como mantidos para venda de acordo com este Pronunciamento. Os ativos de uma classe que a entidade normalmente consideraria como não circulante, e que sejam adquiridos para revenda, não devem ser classificados como circulantes, a não ser que satisfaçam aos critérios de classificação como mantidos para venda de acordo com este Pronunciamento Técnico.

4. Por vezes, a entidade coloca à venda um grupo de ativos, possivelmente com alguns passivos diretamente associados, em conjunto numa única transação. Um grupo de ativos mantido para venda pode ser um grupo de unidades geradoras de caixa, uma única unidade geradora de caixa ou parte de uma unidade geradora de caixa. (*) O grupo de ativos pode incluir quaisquer ativos e quaisquer passivos da entidade, incluindo ativos circulantes, passivos circulantes e ativos excluídos pelo item 5 dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento. Se um ativo não circulante dentro do alcance dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento fizer parte do grupo de ativos mantido para venda, os requisitos de mensuração deste Pronunciamento aplicam-se ao grupo de ativos como um todo, de forma que o grupo de ativos seja mensurado pelo menor entre o seu valor contábil e o valor justo menos a despesa de venda. Os requisitos para mensuração de ativos e passivos individuais dentro do grupo de ativos mantido para venda estão definidos nos itens 18, 19 e 23.

(*) Contudo, uma vez que se espera que os fluxos de caixa do ativo ou grupo de ativos resultem principalmente da venda e, não, do uso contínuo, estes se tornam menos dependentes dos fluxos de caixa resultantes de outros ativos, e o grupo de ativos mantido para venda que fez parte da unidade geradora de caixa torna-se uma unidade geradora de caixa individual.

Como se extrai da acusação fiscal, o conjunto de ativos vendidos proporcionavam um fluxo de caixa contínuo para a contribuinte alienante, ora recorrente, que optou por sua alienação em conjunto à adquirente, repassando integralmente não apenas os bens, como a administração do empreendimento, mediante um valor certo. Não se vislumbra aqui uma simples compra e venda de imóveis mantidos para a venda.

Note-se que o CPC 31 vai além da simples compra e venda de imóveis mantidos para a venda, mas sim trata da possibilidade de reclassificação de Ativos Não Circulantes que são colocados para venda, o que sugere mais de um tipo de reconhecimento das respectivas receitas decorrentes da alienação, independentemente de terem sido observados os requisitos para reclassificar o bem para o Ativo Circulante.

Assim, o simples fato de existir previsão na normativa contábil para a reclassificação de bens do ativo não circulante para o circulante não valida a conclusão de que uma vez transferidos os bens ao ativo circulante estaria evidenciada a obtenção de uma receita operacional com a venda desses ativos.

Ora, a natureza dos bens alienados e a sua utilização pela recorrente na exploração de item próprio e independente dentro do seu objeto social até a data da alienação fazem toda a diferença no caso concreto, a despeito de o estatuto social da contribuinte prever também a atividade de compra e venda de imóveis, de sorte que ainda que se admitisse a reclassificação como Ativo não Circulante mantido para a venda ela não poderia ser feita para a conta de estoques no ativo circulante.

O fato de as normas contábeis permitirem a reclassificação dos bens do ativo não circulante para o circulante não implica no automático reconhecimento da venda destes ativos

como receita operacional sem considerar a natureza dos ativos alienados. Se assim fosse qualquer empresa comercial ou industrial poderia reconhecer a receita de alienações de quaisquer bens do ativo não circulante mantidos para a venda como operacionais e não como outras receitas sujeitas ao ganho de capital.

A reclassificação contábil prevista no CPC 31 visa precipuamente a classificar adequadamente os bens que compõem o patrimônio da pessoa jurídica conforme seu grau de liquidez, e dar maior transparência à sua apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras². O próprio CPC assim estabelece, *verbis*:

1. O objetivo deste Pronunciamento Técnico é estabelecer a contabilização de ativos não circulantes mantidos para venda (colocados à venda) e a apresentação e a divulgação de operações descontinuadas. Em particular, o Pronunciamento exige que os ativos que satisfazem aos critérios de classificação como mantidos para venda sejam:

(a) mensurados pelo menor entre o valor contábil até então registrado e o valor justo menos as despesas de venda, e que a depreciação ou a amortização desses ativos cesse;

(b) apresentados separadamente no balanço patrimonial e que os resultados das operações descontinuadas sejam apresentados separadamente na demonstração do resultado.

O raciocínio acima empreendido serve também para demonstrar que o item 68-A do CPC 27 não é aplicável ao presente caso pelo simples fato de que a despeito da recorrente ter como um dos objetos sociais a atividade de compra e venda de imóveis, cuja comprovação foi questionada no acórdão recorrido, na medida em que não foram simplesmente alienados imóveis que eram mantidos para aluguel que foram colocados à venda, mas sim, como exaustivamente demonstrado, um conjunto de ativos que compunham um seguimento operacional da recorrente.

Importa transcrever o item do citado CPC, *verbis*:

68-A. Entretanto, a entidade que, durante as suas atividades operacionais, normalmente vende itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros deve transferir tais ativos para o estoque pelo seu valor contábil quando os ativos deixam de ser alugados e passam a ser mantidos para venda. As receitas advindas da venda de tais ativos devem ser reconhecidas como receita de acordo com o CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente. **O CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada não se aplica quando os ativos, que são mantidos para**

² Vide à propósito o trabalho “ATIVO NÃO CIRCULANTE MANTIDO PARA VENDA: IMPLICAÇÕES PARA A ANÁLISE ECONÔMICO-FINANCEIRA DAS EMPRESAS”, publicado em https://anpcont.org.br/pdf/2020_CFF105.pdf. Segundo os autores, o estudo tem o seguinte objeto:

O objetivo deste estudo é avaliar as implicações da classificação de ativos não circulantes como mantidos para venda na análise econômico-financeira das empresas. Para isso, foram selecionadas as empresas listadas na B3 que possuíam ativos não circulantes mantidos para venda, passivos circulantes, ou passivos não circulantes relacionados a ativos não circulantes mantidos para venda no período de 2010 a 2018, compondo uma amostra de 93 empresas. A principal contribuição da pesquisa é analisar o impacto da reclassificação de ativos não circulantes mantidos para venda em perspectivas ainda pouco exploradas na literatura correlata, indo além da análise do indicador de liquidez corrente para mensurar os efeitos, também, nos indicadores de capital circulante líquido, endividamento de curto prazo e imobilização dos recursos não correntes. Os resultados indicaram a existência de variação estatisticamente significativa em todos os indicadores analisados. Como implicação desses resultados, tem-se o fato de a escolha contábil sobre reclassificação de ativos não circulantes como mantidos para venda poder alterar a percepção dos usuários das informações contábeis sobre as entidades, ao analisar os indicadores de liquidez corrente, capital circulante líquido, endividamento de curto prazo e imobilização dos recursos não correntes.

venda durante as atividades operacionais, são transferidos para o estoque.
(alterado pela revisão do CPC 12)

Desta feita, *contrario sensu* ao disposto na parte final do item do CPC, cabe no caso concreto a aplicação das disposições do CPC 31, o que não permite por si só, como visto, considerar correta a classificação contábil efetuada pela recorrente no sentido de classificar o conjunto de ativos vendidos como “Estoques” de imóveis disponíveis para a venda no ativo circulante.

Assim, considerando a natureza dos ativos alienados que se prestavam como fontes geradoras de caixa e principal e diferenciado seguimento, senão único, da atividade operacional da recorrente está-se, a toda evidência, diante da alienação de bens do Ativo Não Circulante, indevidamente transpostos para a conta de Estoques no Ativo Circulante da recorrente, o que enseja a apuração de ganho de capital, na forma apontada pela autoridade lançadora e mantida pelo acórdão recorrido.

As conclusões acima aplicam-se integralmente tanto ao lançamento do IRPJ quanto da CSLL, posto que suas bases de cálculo encontram-se devidamente alinhadas quanto aos pressupostos de incidência dos percentuais para a apuração pelo lucro presumido.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator Designado

A controvérsia diz respeito ao tratamento tributário incidente sobre a receita auferida pela contribuinte na alienação de *shopping center* inicialmente explorado via locação: se qualificável como ganho de capital, como entendeu a fiscalização e a decisão *a quo*; ou como receita da atividade imobiliária sujeita à margem de presunção de lucro de 8%, na linha do que defende a Recorrente.

Pois bem.

Restou demonstrado que já na sua constituição, em 1979, o objeto social da Recorrente consiste na “*compra e venda e a administração de imóveis próprios ou de terceiros*”. Em 2001, concomitantemente à aquisição do referido imóvel, que foi registrado inicialmente em conta de ativo imobilizado, o objeto social foi ampliado justamente para incluir “*a administração de shopping center, compreendendo também, a locação de espaços comerciais*”, atividades estas que de fato foram exploradas até 2010 através do *Centro Empresarial Del Paseo*.

Contabilmente, vale frisar que em 2007 a contribuinte modificou a classificação de "ativo imobilizado" para "ativo imobilizado – outros investimentos" e, posteriormente, em 2010, transferiu o registro do imóvel para conta de estoque, tendo promovido a sua alienação em maio de 2011, ano no qual apurou IRPJ e CSLL na sistemática do lucro presumido.

Nesse contexto, prevaleceu o entendimento no acórdão recorrido de que a receita oriunda na alienação de sua parte do empreendimento imobiliário em questão deveria se submeter à tributação na forma de *ganho de capital decorrente de venda de ativo imobilizado*, e não como receita operacional decorrente de sua atividade imobiliária, por dois motivos: **(i)** com fundamento no §4º do art. 15 da Lei nº 9.249/1995, regulamentado pela IN RFB nº 1.515/2014; e **(ii)** com fundamento no item 11 do CPC 31.

Nenhum reparo caberia a esse racional, não fosse, é certo, a existência de dois “detalhes” da maior relevância: (i) o de que o §4º do art. 15 da Lei nº 9.249/1995 não restringe a aplicação da margem de lucro presumido de 8% à intenção de venda apenas no momento de aquisição do imóvel; e (ii) o CPC 31 não deve ser interpretado nos termos propostos, tendo em vista que o objeto da alienação de fato consiste em uma *unidade imobiliária*, e não a um *segmento/negócio* que contava com outros bens de natureza diversa, tendo sim a reclassificação para estoque suporte nas normas contábeis.

Senão, vejamos:

Dispõe o caput do art. 15 e seu §4º, da Lei nº 9.249/1995, que:

Art. 15 - A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos

incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Segundo o voto vencido do I. Relator, “*no caso concreto, as atividades que, segundo a própria recorrente, estariam abrangidas por tal regra consistiriam precisamente na “venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda”.* Assim, me parece despidendo discutir se tal disposição legal é exaustiva ou não.”

E para o Colegiado *a quo*, somente pode ser considerada *receita imobiliária operacional* aquela decorrente da alienação de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, considerando para este fim exclusivamente a intenção no momento da aquisição. Nesses termos, não havendo a imediata revenda - o que se revela em face da exploração imobiliária por locação -, inaplicável tal enquadramento, devendo a contribuinte sujeitar-se à apuração de ganho de capital por ocasião da *venda futura*.

Razão não lhe assistem.

Isso porque, da leitura do §4º, do art. 15, verifica-se claramente que tal dispositivo atinge apenas determinadas receitas financeiras auferidas no mercado imobiliário, não restringindo ou limitando, em nenhum momento, o tratamento fiscal previsto no *caput* a uma ou outra atividade imobiliária específica.

De acordo com o Parecer Técnico da lavra do Prof. Sergio André Rocha mencionado no relatório:

Veja-se, a este respeito, a seguinte passagem de Ricardo Lacaz Martins³:

A alteração operada pelo artigo 34 da Lei nº 11.196/05 tem por efeito justamente fazer migrar alguns elementos de receita auferidos por determinadas pessoas jurídicas para a categoria de receitas operacionais. Os elementos de receita e respectivos titulares atingidos pela alteração estão previstos no 4º do artigo 15 da Lei nº 9.249/1995.

*As receitas que, em virtude da alteração, passam a sujeitar-se à aplicação dos coeficientes de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) para a apuração do lucro são as **receitas financeiras decorrentes da comercialização de imóveis**, apuradas por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.*

As pessoas jurídicas titulares dessas receitas e amparadas pelo dispositivo são apenas aquelas que explorem 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.”⁴⁵ (Destques nossos)

Esta análise nos parece inquestionável. O dispositivo invocado pela fiscalização e pela decisão recorrida trata simplesmente de outra coisa, da possibilidade de, em casos

³ MARTINS, Ricardo Lacaz. Tributação da Renda Imobiliária. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 191.

específicos, se tributar certas receitas financeiras no lucro presumido, de modo que este § 4º do artigo 15 da Lei n.º 9.249/1995 não pode, de forma alguma, servir para fundamentar a pretensão do Fisco neste caso.

Ora, na falta de previsão legal restringindo o produto da venda de imóvel antes locado no conceito de receita bruta da atividade imobiliária, não só o intérprete, mas também a legislação infralegal – caso do art. 4º, §2º, II, “c” da IN RFB n.º 1515/2014 – não poderiam criar esse *limite*, sob pena de violar o princípio da legalidade, o que não se sustenta.

Tanto a IN em comento quanto o acórdão recorrido acabaram na realidade se valendo de uma interpretação que excede a lei, desconsiderando completamente as atividades principais da recorrente, quais sejam, a locação e venda de imóveis, sujeitas ao coeficiente de lucro de 8% caso optante pelo lucro presumido.

O que precisa ficar claro, pois, é que aos olhos do próprio art. 15 da Lei n.º 9.249/1995, não há nenhum óbice para uma empresa imobiliária adquirir um imóvel para locar e, em momento posterior, aliená-lo, sem prejuízo dela aplicar o percentual de 8% para calcular o lucro sobre a respectiva receita imobiliária auferida em sua operação de venda.

O Legislador, aliás, expressamente previu 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*” (cf. art. 31, da Lei n.º 8.981/95 com a redação vigente à época dos fatos geradores), o que significa dizer que, para uma empresa imobiliária, tanto a locação quanto à venda de imóveis, ainda que sujeitas a percentuais de presunção distintos, são receitas operacionais, nos termos inclusive do que consta do objeto social.

Qual seria o sentido em considerar operacional o produto da revenda direta de um imóvel, e não considerar operacional a receita com uma venda em momento posterior ao da aquisição? Haveria isonomia nessa distinção? Me parece que não, afinal constitui objeto típico de uma empresa imobiliária não só a locação quanto à venda de unidades imobiliárias.

Ora, é perfeitamente natural, em se tratando de uma aquisição de um empreendimento imobiliário, de mantê-lo sob domínio do proprietário por mais de um exercício, até que ele seja vendido após o cumprimento de metas inicialmente traçadas ou por qualquer outra razão econômica, tudo em prol do que se espera de uma autêntica liberdade empresarial e livre iniciativa.

Nenhum reparo cabe, portanto, ao que decidiu o acórdão paradigma (Acórdão n.º **1102-001.329**), quando assim se manifestou:

(...)

Dos conceitos expostos acima, conclui-se que a Contribuinte não poderia enquadrar os terrenos como estoque, pois estoque pressupõe o interesse imediato na revenda e A Contribuinte não tinha interesse em revendê-los assim que os adquiriu, já que, como bem destacado pela própria Contribuinte, ela aguardava o período de “maturação” (expansão, consolidação e valorização do empreendimento).

(...)

Segundos tais dispositivos, deverá ser feita a transferência de um bem de "propriedade para investimento" para "estoque" quando houver efetiva alteração no uso, evidenciada pelo começo do desenvolvimento das atividades dirigidas à venda, e desde que a propriedade não necessite de quaisquer desenvolvimentos adicionais.

No presente caso, os terrenos não precisavam de mais nenhum desenvolvimento adicional, o que se comprova pelo fato de já ter sido terminada a construção do shopping e, inclusive, pelo fato de a Contribuinte já estar auferindo rendimentos de aluguéis e de estacionamento.

Além disso, constata-se que já havia iniciado o desenvolvimento das atividades dirigidas à venda. Por exemplo, a Contribuinte procedeu a alteração do seu contrato social em 2006, para prever a venda de imóveis próprios.

(...)

Vale notar, como asseverado pelo Prof. Eliseu Martins, em seu parecer, que "*o fato de a incorporadora de imóveis realizar o processo de locação de um shopping center não implica dizer que ela não está com seu interesse centrado na venda. Pelo contrário, a ocupação do espaço irá aumentar o preço da venda*".

Partilhando desse mesmo entendimento, a Egrégia 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do CARF, nos autos do Acórdão n.º 1401-001.225 (Processo Administrativo n.º 19515.720977/2012-17), defendeu que:

"o simples fato de o imóvel estar alugado não descaracteriza a destinação de venda e, conseqüentemente, sua contabilização como estoque. Ao contrário: em algumas hipóteses o fato de o imóvel já estar locado ajudaria na venda e aumentaria o preço (tendo-se em vista que o comprador levará em consideração os fluxos de caixa futuros)."

Sendo permitida esta alteração de propriedade de investimento para estoque, não há que se falar em qualquer irregularidade no fato de, em 2010, a Contribuinte ter procedido a venda a Multiplan do shopping e dos imóveis para expansão e tê-los tributado como receita da atividade.

Corroborando esse entendimento, destaca-se a **Solução de Consulta COSIT n.º 07/2021**, que restou assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. IMOBILIZADO. INVESTIMENTO. RECEITA BRUTA. GANHO DE CAPITAL.

Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis próprios submete-se ao percentual de presunção de 8% (oito por cento).

Essa forma de tributação subsiste ainda que os imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros, se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrente compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica.

A receita decorrente da alienação de bens do ativo não circulante, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, deve ser objeto de apuração de ganho de capital que, por sua vez, deve ser acrescido à base de cálculo do IRPJ na hipótese em que essa atividade não constitui objeto pessoa jurídica, não compõe o resultado operacional da empresa nem a sua receita bruta.

Dispositivos Legais: Lei nº6.404, de 1976, art. 179, IV; Decreto-Lei nº1.598, de 1977, arts. 11 e 12; Lei nº9.430, de 1996, art. 25; Instrução Normativa RFB nº1.700, de 2017, arts. 26, 33, § 1º, II, 'c', e IV, 'c', e 215, caput e § 14.

E do seu inteiro teor destacam-se as seguintes passagens:

(...)

14. Diante disso, a elucidação da questão apresentada passa pelo correto enquadramento do tipo de receita destacado na petição de consulta. Afirma a consulente que imóveis inicialmente adquiridos para locação e, portanto, registrados em seu ativo não circulante são eventualmente postos à venda, sendo que ambas as operações (locação e venda) constam de seu objeto social. Eis a essência da dúvida formulada: se o fato de estar-se a vender não um bem do estoque, mas um bem contabilizado em conta de ativo não circulante, faz com que incidam sobre o fato as regras tributárias atinentes ao ganho de capital.

15. A atividade principal deve ser compreendida como aquela correspondente ao objeto social da pessoa jurídica ou a que seja efetivamente verificada no cotidiano da empresa quando esta se afasta dos objetivos expressos em seu ato constitutivo. No caso concreto, tomando-se o objeto social da consulente como referencial de análise, extrai-se o seguinte de seu contrato social: “(i) compra, venda de imóveis; (ii) locação de imóveis próprios; (iii) assessoria consistente na prospecção de imóveis, análise de viabilidade e na implantação de empreendimentos imobiliários; (iv) incorporação imobiliária, como titular ou participante; (v) prestação de serviços de administração de bens imóveis em geral e a administração e condomínios; e (vi) participação em outras sociedades como sócia quotista ou acionista, inclusive em sociedades em conta de participação”.

(...)

26. No caso em análise, a consulente afirma que, na sua atividade principal, realiza a venda e o aluguel de imóveis e que a operação descrita, a saber, a manutenção de imóveis para aluguel e posterior venda desses imóveis, é prática comum, o que denota habitualidade da operação, permitindo, assim, caracterizá-la como parte do ciclo operacional do seu negócio.

27. À luz das normas societárias e contábeis, depreende-se que os imóveis mantidos para aluguel e posterior venda, que integram as operações da consulente, deveriam ser classificados no ativo não circulante - investimentos, na condição de propriedade para investimento, enquanto alugados, devendo ser transferidos para o ativo circulante a partir do período que estiverem disponíveis para a venda.

Como se percebe, há orientação da própria Receita Federal que reconhece como legítimo o procedimento e tratamento fiscal conferidos pela Recorrente na venda ora em análise.

A propósito, esta E. 1ª Turma da CSRF utilizou a SC COSIT nº 07/2021 como fundamento para legitimar a aplicação do coeficiente de 8% em caso comparável, conforme atestam, respectivamente, a ementa e trecho do voto condutor do Acórdão nº **9101-005.772**⁴:

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Relator), Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS.
INVESTIMENTO. RECEITA BRUTA.

Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis próprios submete-se ao coeficiente de presunção de lucro de 8% (oito por cento).

Essa forma de tributação subsiste ainda que os imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros, se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrente compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica

(...)

No caso concreto, há ainda um agravante: os imóveis em questão estavam locados, e desde 06 de agosto de 2003 o Contribuinte havia inserido no objeto social da empresa a atividade de locação de imóveis.

Nessas mesmas circunstâncias, em recente pronunciamento a Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 7, de 04 de março de 2021, deixa claro que utiliza-se o coeficiente de 8% na determinação da base de cálculo do lucro presumido nos casos de compra e venda de imóveis próprios, “ainda que os imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros, se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrente compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica”, sendo irrelevante, nessas situações, a reclassificação contábil do ativo alienado.

(...)

Novamente retornando ao caso concreto, e à luz do tratamento contábil e tributário a ser dado aos imóveis classificados em Propriedade para Investimento - gerando receitas operacionais de alugueis - sequer deveriam ser classificados inicialmente como Ativo Imobilizado, e, ainda que o fosse e posteriormente reclassificados para Estoques, tal fato não teria o condão de determinar a apuração de ganho de capital em sua alienação, uma vez que tanto a locação, quanto a atividade de compra e venda de imóveis, eram atividades contidas no objeto social da Autuada, não podendo, portanto, subsistir a exigência fiscal em debate.

Não obstante a perfeita subsunção dos fatos ora tratados com a SC COSIT nº 07/2021, para o voto ora vencido, na linha da decisão recorrida, o posicionamento das autoridades fiscais da RFB não seria aplicável, tendo em vista que aqui estaríamos tratando de venda de um segmento/negócio, e não de um bem imóvel em sentido técnico.

Nas palavras do Relator:

Não há como transpor o raciocínio dos pronunciamentos contábeis e das Soluções de Consulta Cosit apontados pela recorrente de forma automática ao presente caso, pois os ativos alienados não são simplesmente “*ativos que deixam de ser alugados e que passam a ser mantidos para venda*”.

Os ativos alienados compostos por bens e direitos de natureza diversa representavam um seguimento operacional da recorrente, que formavam um conjunto de ativos geradores de caixa, na forma definida pelo CPC 31, *verbis*:

(...)

Note-se que o CPC 31 vai além da simples compra e venda de imóveis mantidos para a venda, mas sim trata da possibilidade de reclassificação de Ativos Não Circulantes que são colocados para venda, o que sugere mais de um tipo de reconhecimento das respectivas receitas decorrentes da alienação, independentemente de terem sido observados os requisitos para reclassificar o bem para o Ativo Circulante.

A maioria do Colegiado, todavia, entendeu que a inteligência da SC em questão deve sim ser aplicada nesse caso particular, pois, ao contrário do que quer fazer crer a fiscalização, estamos diante da alienação do *Centro Empresarial Del Paseo*, composto pelo “Shopping Center Del Paseo” e pelo “Conjunto de suas Garagens”.

O próprio TVF não nega que os ativos vendidos dizem respeito ao Shopping, formado por 3 pavimentos de lojas e suas 670 vagas de garagens. Ou seja, típicos imóveis.

Com efeito, os itens considerados como hábeis a caracterizar um pretense *segmento* ou *negócio* de maior amplitude (tabela 2.2.10 do TVF, reproduzida no voto vencido) na verdade não passam de verdadeiros *acessórios* ou *partes integrantes* do *Shopping*, estando longe de caracterizarem ativos específicos ou divisíveis, até mesmo em face de seu montante imaterial frente ao valor de alienação e o objeto contratual.

Da análise do contrato (e respectivas matrículas) não resta dúvida de que o alvo do negócio de fato são as unidades imobiliárias, e não outros bens de natureza diversa, os quais, repita-se, podem ser tidos como irrelevantes para o fechamento da operação imobiliária tal como formalizada e implementada.

Daí a correta a escrituração levada a cabo pela Recorrente, que inicialmente registrou a sua parte do empreendimento imobiliário no imobilizado e, após a tomada da decisão pela sua venda, o reclassificou corretamente em conta de estoque.

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC n.º 31, itens 3 e 6 a 9:

3. Os ativos classificados como não circulantes, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, não devem ser reclassificados para ativos circulantes enquanto não satisfizerem aos critérios de classificação como mantidos para venda de acordo com este Pronunciamento. Os ativos de uma classe que a entidade normalmente consideraria como não circulante, e que sejam adquiridos para revenda, não devem ser classificados como circulantes, a não ser que satisfaçam aos critérios de classificação como mantidos para venda de acordo com este Pronunciamento Técnico.”

(...)

6. A entidade deve classificar um ativo não circulante como mantido para venda se o seu valor contábil vai ser recuperado, principalmente, por meio de transação de venda em vez do uso contínuo.

7. Para que esse seja o caso, o ativo ou o grupo de ativos mantido para venda deve estar disponível para venda imediata em suas condições atuais, sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para venda de tais ativos mantidos para venda. Com isso, a sua venda deve ser altamente provável.

8. Para que a venda seja altamente provável, o nível hierárquico de gestão apropriado deve estar comprometido com o plano de venda do ativo, e deve ter sido iniciado um

programa firme para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o ativo mantido para venda deve ser efetivamente colocado à venda por preço que seja razoável em relação ao seu valor justo corrente. Ainda, deve-se esperar que a venda se qualifique como concluída em até um ano a partir da data da classificação, com exceção do que é permitido pelo item 9, e as ações necessárias para concluir o plano devem indicar que é improvável que possa haver alterações significativas no plano ou que o plano possa ser abandonado.

9. Acontecimentos ou circunstâncias podem estender o período de conclusão da venda para além de um ano. A extensão do período durante o qual se exige que a venda seja concluída não impede que o ativo seja classificado como mantido para venda se o atraso for causado por acontecimentos ou circunstâncias fora do controle da entidade e se houver evidência suficiente de que a entidade continua comprometida com o seu plano de venda do ativo.

Como se vê, uma reclassificação contábil no momento em que a destinação do ativo muda é admitida, ou melhor, é necessária sob a perspectiva contábil, que não vincula seu tratamento a uma intenção de venda tão somente quando da aquisição do imóvel.

Digna de nota, nesse particular, é a seguinte passagem do referido Parecer Técnico do Prof. Sergio André Rocha:

Ora, estamos diante de uma reclassificação contábil que se passa no momento em que a destinação do ativo muda. Não existe nenhuma exigência no Pronunciamento Técnico CPC nº 31 no sentido de que a intenção de venda seja concomitante à aquisição do ativo.

Para reforçar seu argumento, o relator se valeu do item 11 do referido pronunciamento técnico, que tem a seguinte redação:

“11. Quando a entidade adquire um ativo não circulante ou um grupo de ativos exclusivamente com vistas à sua posterior alienação (inclusive no caso de ativo recebido em troca de outro, como na dação em pagamento), só deve classificá-lo como mantido para venda na data de aquisição se o requisito de um ano previsto no item 8 for satisfeito (com exceção do que é permitido pelo item 9) e se for altamente provável que qualquer outro critério dos itens 7 e 8, o qual não esteja satisfeito nessa data, estará satisfeito em curto prazo após a aquisição (normalmente, no prazo de três meses).” (Destaque nosso)

Alegou-se, então, na decisão recorrida, que “a venda do bem ocorreu nove anos após a sua aquisição retratada no contrato de incorporação firmado com a empresa FAVO. A situação fática tratada neste processo, portanto, não satisfaz nem os preceitos do item 68A do CPC 27, nem tampouco do item 11, do CPC 31”⁵.

Uma vez mais parece-nos claro o equívoco. A parte inicial deste item 11 já deixa clara a sua inaplicabilidade neste caso, já que ele cuida de situações “**quando a entidade adquire um ativo não circulante ou um grupo de ativos exclusivamente com vistas à sua posterior alienação**”. Assim sendo, não é que este item impacte negativamente a posição da INEL, é simplesmente que ele cuida de outro tipo de situação fática.

(...)

... este item 11 simplesmente não estabelece o que sustenta o relator. Com a devida vênia, a decisão recorrida criou uma contraposição entre os itens 11 do Pronunciamento Técnico CPC nº 31 e 68-A do Pronunciamento Técnico CPC nº 27 que simplesmente não existe.

⁵ Acórdão nº 1302002.327, p. 13.

Tanto é assim que a posição adotada pela contribuinte é confirmada pelo item 68-A do Pronunciamento Técnico CPC nº 27, destinado ao registro de ativos imobilizados. Confira-se:

68 A. Entretanto, a entidade que, durante as suas atividades operacionais, normalmente vende itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros deve transferir tais ativos para o estoque pelo seu valor contábil quando os ativos deixam de ser alugados e passam a ser mantidos para venda. Passam a ser considerados, daí para frente, como estoques e se sujeitam aos requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques. As receitas advindas da venda de tais ativos devem ser reconhecidas como receita de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas. O Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada não se aplica quando os ativos que são mantidos para venda durante as atividades operacionais são transferidos para os estoques.

Também o CPC 28 – Propriedade para Investimentos, caminhou nessa mesma direção. A esse respeito, o Manual de Contabilidade⁶ assim leciona:

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento, uma “propriedade para investimento” é a expressão utilizada para se referir a uma situação especial: trata-se do caso de imóvel mantido como uma forma de investimento e não para uso corrente ou pretendido na manutenção das atividades operacionais da entidade. Uma propriedade para investimento obrigatoriamente tem de ser um imóvel, ou seja, uma propriedade (um terreno ou edifício, ou parte de um edifício ou ambos), mantida para se obter renda (receita de aluguel) ou valorização do capital ou ambas.

Não pode, portanto, ser classificada como propriedade para investimento uma propriedade destinada ao uso no processo de produção, ou no fornecimento de bens ou serviços, ou nas atividades administrativas, ou nas atividades comerciais. Esse é o caso, por exemplo, de uma propriedade comprada ou construída para ser vendida no curso ordinário do negócio, como é o caso de empresa do setor de construção imobiliária em geral ou outra empresa cuja atividade envolve a compra e venda de imóveis.

Um caso específico é o das propriedades cujo uso futuro é incerto, ou seja, a administração ainda não determinou se a propriedade será ou não utilizada na manutenção das atividades da empresa ou se será mantida para fins de valorização de capital ou renda. Nessa situação, quando ainda não estiver decidido o uso futuro do ativo, a propriedade pode ser classificada como propriedade para investimento (item 8 do Pronunciamento Técnico CPC 28).

As propriedades para investimento são classificadas no Ativo Não Circulante, subgrupo Investimentos. Nesse sentido, vale ressaltar que determinada propriedade pode ter uma parte destinada para investimento (propriedade para investimento) e outra parte destinada ao uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas (ativo imobilizado). Se, e somente se, não for possível classificar a propriedade, no seu todo, como imobilizado, ou quando for mínima a parte que estiver sendo utilizada pela empresa (imobilizado); então, cada parte deve estar classificada em grupo próprio e ser tratada contabilmente de forma separada.

⁶ GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 545-548.

Nesse ponto vale destacar que um imobilizado se diferencia de uma propriedade para investimento pela capacidade deste último de gerar fluxos de caixa altamente independentes dos outros ativos da entidade, o que não acontece no caso do imobilizado, já que a produção ou fornecimento de bens ou serviços (ou o uso de propriedades para finalidades administrativas) gera fluxos de caixa atribuíveis não somente às propriedades envolvidas, mas ao conjunto de ativos usados no processo de produção ou de fornecimento.

Outro aspecto a ser destacado é que uma propriedade para investimento se diferencia de um estoque (imóveis construídos ou adquiridos para venda); afinal, este último é mantido pela empresa porque existe a intenção de que seja realizado no curso ordinário dos negócios, ou seja, a propriedade a ser vendida é capaz de satisfazer desejos e necessidades dos consumidores, que se dispõem a pagar por eles e a contribuir assim para o fluxo de caixa da entidade. Por outro lado, a condição para classificar como propriedade para investimento é justamente que ela seja mantida para auferir aluguel ou para valorização do capital (ou ambas) e não para uso (imobilizado) ou venda no curso normal dos negócios (estoque).

Independentemente do ativo objeto de análise, podem existir situações em que um Ativo Imobilizado e uma Propriedade para Investimento tenham outro tipo de semelhança, como no caso de estarem destinados à locação (arrendamento). Aliás, tanto a norma que trata do Imobilizado quanto a da Propriedade para Investimento mencionam em suas respectivas definições a expressão “para aluguel a outros” (CPC 27) e “para auferir aluguel” (CPC 28).

A diferença entre esses dois ativos consiste na natureza do ativo, sua finalidade e na intenção pela qual cada um deles é alugado. Por exemplo, na situação em que determinado imóvel é alugado a empregados por causa da localização da empresa (uma fazenda, por exemplo, ou uma indústria localizada em zona não urbana etc.), então, a atividade de aluguel do imóvel para seus empregados é parte das atividades de produção, porque sem os empregados não se terá a produção e, dessa forma, o conjunto de ativos usados no processo produtivo não irá gerar fluxos de caixa para a entidade.

Nesse caso, tem-se que esse imóvel é um ativo imobilizado, pois na verdade está sendo empregado na manutenção das atividades dessa empresa. De outra forma, se a empresa mantém uma propriedade com fins específicos de locação a terceiros para auferir renda até que outra destinação seja decidida pela empresa, mesmo essa atividade não sendo parte das atividades ordinárias da empresa (já que é uma indústria), o imóvel pode ser classificado como propriedade para investimento.

Há também de se observar que a operação de aluguel pode ser uma atividade ordinária da empresa, como é o caso de um fundo imobiliário, por exemplo. Assim, o objetivo de o fundo manter imóveis alugados a terceiros é obter renda e ganhos com a valorização do imóvel, devendo classificá-los como Propriedade para Investimento, no subgrupo Investimentos, e não no Imobilizado.

Por outro lado, existem empresas cuja atividade principal abrange a compra, venda e locação de imóveis. Nesse caso, as propriedades destinadas à venda no curso normal dos negócios devem ser classificadas como estoque, as propriedades utilizadas para fins administrativos devem ser classificadas como imobilizado e somente as propriedades que não estiverem sendo utilizadas, não estiverem destinadas à venda e também não estão sendo preparadas para uso ou venda, mas que estiverem sendo mantidas para fins de renda e/ou valorização de capital, é que poderão ser classificadas como propriedades para investimento.

Isso significa dizer que, do ponto de vista contábil, bens imóveis até então objeto de locação a terceiros, mas que passam a ser destinados à venda, devem ser reclassificados do ativo não circulante (imobilizado ou propriedade para investimento) para a conta de estoques, na linha do procedimento adotado pela contribuinte.

De qualquer forma, e é isso que não se pode perder de vista, em se tratando de empresa imobiliária, que sempre teve no seu objeto social a venda de imóveis, a receita auferida com a alienação de unidades imobiliárias autônomas – como é o caso -, independentemente de terem sido exploradas anteriormente via locação, compõe sua receita operacional, de modo que resta aplicável o coeficiente de 8% para fins de tributação do IRPJ e CSLL no lucro presumido.

Essas as razões, portanto, para dar provimento ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Com todos respeito ao bem fundamentado voto do Ilustre Relator, entendo, no mérito, que deve ser dado provimento ao recurso especial do contribuinte. A controvérsia reside em saber se uma empresa imobiliária, sujeita à apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido, pode tributar, como receita bruta operacional, a venda imóveis alugados para terceiros desde a sua aquisição e reclassificados do ativo não circulante para estoques no ano anterior à alienação.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (“TVF”), os bens alienados consistem (i) no Shopping Center Del Paseo, formado por 3 pavimentos de lojas; e (ii) no conjunto de garagens, composto por 670 vagas. É incontroverso, nos presentes autos, que (i) tais bens foram contabilizados no ativo não circulante até 2009 e, em 2010, foram “transferidos” para a conta de estoques, no ativo circulante; (ii) os bens eram locados pela Recorrente a lojistas; (iii) desde a sua constituição, em 1979, a Recorrente tem por objeto “a compra e venda e a administração de imóveis próprios ou de terceiros”; e (iv) em 2001, o objeto social da Recorrente foi alterado para incluir “a administração de shopping center, compreendendo também, a locação de espaços comerciais”.

A decisão recorrida entendeu, a partir da interpretação conjunta do *caput* e do §4º do art. 15 da Lei nº 9.249/1995, que a aplicação do percentual de presunção de 8% sobre a receita bruta da atividade imobiliária exige que os imóveis tenham sido construídos ou adquiridos para revenda – o que, supostamente, não teria sido o caso dos autos, já que os imóveis foram, inicialmente, destinados para aluguel. O Ilustre Relator, embora pareça não concordar expressamente com tal interpretação, afirmou que a IN RFB nº 1515/2014, em seu art. 4º, §2º, II, “c”, definiu as atividades imobiliárias sujeitas ao lucro presumido, fazendo referência exatamente àquelas objeto do §4º do art. 15 da Lei nº 9.249/1995.

O art. 15 da Lei nº 9.249/1995, em seu *caput*, dispõe sobre a aplicação do percentual de presunção de 8% sobre a receita bruta para fins de apuração do lucro presumido e, em seu §4º, estende a aplicação de tal percentual à receita financeira das empresas que exploram atividades imobiliária. Confira-se:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (...)

§ 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.

A meu ver, portanto, tal dispositivo não se presta para enumerar as atividades que, quando desenvolvidas por empresas imobiliárias, podem se sujeitar ao percentual de presunção de 8%, mas, apenas, para admitir a aplicação de tal percentual também às receitas financeiras decorrente da exploração das atividades listadas, dentre elas, a “venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda”. Em outras palavras: não se pode extrair de tais dispositivos que somente a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda é considerada receita bruta da atividade imobiliária, tendo em vista que o §4º do art. 15 da Lei nº 9.249/1995 se refere expressamente à receita financeira da pessoa jurídica.

Diante disso, o art. 4º, §2º, II, “c” da IN RFB nº 1515/2014⁷, ao restringir a aplicação do percentual de presunção de 8% à receita bruta auferida, dentre outros, nas atividades imobiliárias relativas à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, carece de base legal.

Portanto, nada impede que uma empresa imobiliária, como a Recorrente, adquira um imóvel para auferir receita de aluguel até que, frente à eventual valorização imobiliária, necessidade de caixa ou qualquer outra razão empresarial, o administrador opte por alienar o bem, cuja receita bruta será tributada pelo IRPJ e pela CSLL, na sistemática do lucro presumido, por meio da aplicação do percentual de 8%, com base no *caput* do art. 15 da Lei nº 9.249/1995.

Tanto é assim que a contabilidade determina que bens imóveis, objeto de locação a terceiros, sejam reclassificados do ativo não circulante (imobilizado ou propriedade para investimento) para a conta estoques, no ativo circulante, quando a entidade tenha a intenção de vendê-los.

A contabilização de um imóvel alugado a terceiros como ativo imobilizado, sujeito ao Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“CPC”) 27, ou como propriedade para investimento, regulado pelo CPC 28, depende da natureza da atividade exercida pela pessoa jurídica, bem como do emprego atribuído ao bem. Nesse sentido, explica o Manual de Contabilidade Societária⁸:

“Podem existir situações em que um Ativo Imobilizado e uma Propriedade para Investimento tenham alguma semelhança, principalmente pelo fato de os Pronunciamentos que tratam desses assuntos citarem em suas respectivas definições as expressões para aluguel a outros (CPC 27) e para auferir aluguel (CPC 28). A principal diferença entre esses dois ativos consiste no emprego destinado a cada um deles. Por exemplo, na situação em que determinado imóvel é alugado a empregados, não sendo a atividade de aluguel a operação ordinária da entidade, tem-se que esse imóvel é um Ativo Imobilizado, pois está sendo empregado na manutenção das atividades dessa entidade. Se for o aluguel uma operação para geração de renda para a empresa, e ela possui imóveis investidos para isso, deverá classificá-los como Propriedade para Investimento, no subgrupo investimentos”.

⁷ “Art. 4º À opção da pessoa jurídica, o imposto poderá ser pago sobre base de cálculo estimada, observado o disposto no § 6º do art. 2º.

§ 1º A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 3º, auferida na atividade, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 2º Nas seguintes atividades o percentual de que trata este artigo será de: (...)

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida: (...)

c) nas 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 revenda”.

⁸ SANTOS, Ariovaldo dos; IUDICIBUS, Sergio de et al. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2022, p. 132.

O CPC 28, em seu item 5, define propriedade para investimento como sendo o terreno, edifício ou parte dele mantida “para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas” - não para finalidades administrativas ou venda no curso ordinário do negócio. Ainda, nos termos do referido pronunciamento, quando ocorre o “início de desenvolvimento com objetivo de venda”, que vai além da mera “alteração nas intenções da administração para o uso da propriedade”, a propriedade para investimento deve ser transferida para estoque (item 57).

No presente caso, como a Recorrente exerce atividade imobiliária e os bens em discussão eram locados com a finalidade de geração de renda para a empresa, a contabilização inicial de tais ativos, em regra, deveria obedecer ao disposto no CPC 28 – Propriedade para Investimento. E, a partir do momento em que a empresa adotou medidas objetivando a venda de tais bens, o CPC 28 determina a sua reclassificação para estoques, no ativo circulante.

O TVF, entretanto, se vale do Pronunciamento Técnico PME - CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS, itens 4.5 e 4.6, para concluir que os bens alienados não poderiam ser classificados no ativo circulante. Eis o que dispõem os citados itens:

Ativo Circulante

4.5 A entidade deve classificar um ativo como circulante quando:

- (a) espera realizar o ativo, ou pretender vendê-lo ou consumi-lo durante o ciclo operacional normal da entidade;
- (b) o ativo for mantido essencialmente com a finalidade de negociação;
- (c) espera realizar o ativo no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou
- (d) o ativo for caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo seja restrita durante pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis.

4.6 A entidade deve classificar todos os outros ativos como não circulantes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, presume-se que sua duração seja de doze meses.

Assim, quando uma empresa, enquadrada como Pequena ou Média Empresa (“PME”)⁹, espera vender um ativo nos próximos 12 meses, o bem deve ser classificado como ativo circulante – donde se extrai que a base contábil invocada pela Autoridade Fiscal para

⁹ Pronunciamento Técnico PME - CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS:

“1.2 Pequenas e médias empresas são empresas que: (a) não têm obrigação pública de prestação de contas; e (b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos. Exemplos de usuários externos incluem proprietários que não estão envolvidos na administração do negócio, credores existentes e potenciais, e agências de avaliação de crédito. (...)”

Portanto, no Brasil as sociedades por ações fechadas (sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado e que não possuam ativos em condição fiduciária perante um amplo grupo de terceiros), mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações contábeis, são tidas, para fins deste Pronunciamento, como pequenas e médias empresas, desde que não enquadradas pela Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte. As sociedades limitadas e demais sociedades comerciais, desde que não enquadradas pela Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte, também são tidas, para fins deste Pronunciamento, como pequenas e médias empresas”.

rechaçar o procedimento adotado pela Recorrente, na realidade, reforça a necessidade de reclassificação dos bens por ela alienados.

A decisão recorrida, por sua vez, invoca os itens 68A do CPC 27 e 6, 7, 8 e, em especial, 11 do CPC 31 para discordar da reclassificação dos bens efetuada pela Recorrente para o ativo circulante. Como adiantado acima, entendo que o CPC 27 – Ativo Imobilizado não é o mais apropriado para regular as operações da Recorrente, pois a empresa tem por atividade o auferimento de renda com aluguel. No que se refere ao CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, os requisitos de classificação e apresentação nele contidos se aplicam “a todos os ativos não circulantes reconhecidos e a todos os grupos de ativos mantidos para venda da entidade”, mas os requisitos de mensuração não alcançam, dentre outros, aos “ativos não circulantes que sejam contabilizados de acordo com o valor justo nos termos do CPC 28 – Propriedade para Investimento”.

Nos termos da referida decisão, dos itens 6, 7, 8 e, em especial, do item 11 do CPC 31 se extrai que a classificação de um ativo como não circulante mantido para venda depende da intenção de venda estar presente desde a data da aquisição do ativo – o que, a meu ver, não subsiste. Isso porque o item 6 determina a classificação de “um ativo não circulante como mantido para venda se o seu valor contábil vai ser recuperado, principalmente, por meio de transação de venda em vez do uso contínuo”. Os itens 7 e 8 esclarecem que, para que o ativo seja classificado como não circulante mantido para venda, a venda deve ser altamente provável, assim entendida quando (i) os gestores da entidade estejam comprometidos com o plano de venda do ativo; (ii) iniciado um programa firme para localizar um comprador e concluir o plano; (iii) o ativo seja colocado à venda por preço razoável em relação ao seu valor justo corrente; (iv) se espera que a venda se qualifique como concluída em até um ano a partir da data da classificação; e (v) as ações necessárias para concluir o plano indiquem que é improvável que possa haver alterações significativas no plano ou que o plano possa ser abandonado. Por fim, o item 11 trata dos requisitos para que determinado ativo ou grupo de ativos seja classificado, desde a sua aquisição, como ativo não circulante mantido para venda – não havendo nada no referido item que indique vedação à reclassificação de ativos, como faz parecer a decisão recorrida.

É importante ressaltar que, independente do embasamento contábil adotado pela Recorrente para reclassificar os imóveis em questão do ativo não circulante para o circulante, o fato é que se trata de empresa que exerce atividade imobiliária, tendo a compra e venda de imóveis expressamente incluída no seu objeto social, donde se extrai que a alienação dos imóveis em discussão, outrora locados a terceiros, deve ser considerada receita bruta da atividade, sujeita ao percentual de presunção de 8% na sistemática do lucro presumido, ainda que os imóveis estivessem registrados no ativo não circulante. Nesse sentido, é a Solução de Consulta Cosit nº 7/2021:

Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis próprios submete-se ao percentual de presunção de 8% (oito por cento).

Essa forma de tributação subsiste ainda que os imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros, se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrente compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica.

A receita decorrente da alienação de bens do ativo não circulante, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, deve ser objeto de apuração de ganho de capital que, por sua vez, deve ser acrescido à base de cálculo do IRPJ na hipótese em que essa atividade não constitui objeto pessoa jurídica, não compõe o resultado operacional da empresa nem a sua receita bruta.

Por fim, entendeu o Relator que “a natureza dos bens alienados e sua utilização pela recorrente na exploração de item próprio e independente dentro do seu objeto social até a data da alienação fazem toda a diferença no caso concreto”. Isso porque os bens alienados pela Recorrente não seriam imóveis, mas, sim, “um conjunto de ativos que compunham um seguimento operacional da recorrente”, isto é, “direitos relacionados ao empreendimento”, o que afastaria a aplicação do art. 15 da Lei nº 9.249/1995.

Ocorre que, compulsando a tabela contendo a relação dos bens alienados e os correspondentes valores contábeis, incluída no voto do Relator, verifica-se que os ativos listados são partes ou acessórios ao imóvel alienado – com exceção aos “direitos de comunicação”, registrados pelo valor irrisório de R\$ 4.895,98 e às “lojas americanas”, cuja natureza de bem ou direito não está clara. Portanto, a meu ver, não há evidências para afirmar que os bens alienados pelo Recorrente não compõem o imóvel Shopping Center Del Paseo.

Diante de todo o exposto, pode-se concluir que (i) a Recorrente exerce atividade imobiliária e tem em seu objeto social a compra e venda de imóveis; (ii) os ativos alienados pela Recorrente, objeto da presente controvérsia, são bens imóveis, englobando suas partes e acessórios; (iii) não há base legal para limitar a aplicação do percentual de presunção de 8% sobre receita bruta da atividade imobiliária apenas aos imóveis construídos ou adquiridos para revenda; (iv) a contabilidade determina que bens imóveis, objeto de locação a terceiros, sejam reclassificados do ativo não circulante (imobilizado ou propriedade para investimento) para a conta de estoques, no ativo circulante, quando a entidade tenha a intenção de vendê-los; e (v) independente da fundamentação contábil adotada pela Recorrente para reclassificar os ativos, considera-se receita bruta da atividade imobiliária o produto da alienação de bens imóveis, ainda que outrora locados a terceiros e classificados no ativo não circulante.

Por todas essas razões, voto por dar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic