



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.721390/2015-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.575 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2023
Recorrente CEM ADMINISTRACAO E PARTICIPACOES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

ALUGUEL A TERCEIROS. PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO. RECEITA BRUTA. LUCRO PRESUMIDO.

Os imóveis adquiridos para o recebimento de aluguel de terceiros devem ser contabilizados como propriedade para venda.

A alteração de seu uso com intenção de venda resulta em sua transferência para conta de estoque, se a pessoa jurídica realizar atividade imobiliária.

O resultado da venda em momento posterior deve ser considerado como receita bruta sujeita ao índice de presunção do lucro, para os optantes pela apuração do IRPJ pelo lucro presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, cancelando os lançamentos.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Mauricio Novaes Ferreira, Luciano Bernart, Jandir Jose Dalle Lucca, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1402-006.575 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10855.721390/2015-42

Relatório

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), no ano-calendário 2011, decorrentes de omissão de receitas não operacional de ganho de capital

Por bem retratar os fatos copio o relatório do Acórdão nº 03-71.786 - 2ª Turma da DRJ/BSB, que julgou a impugnação apresentada pela contribuinte:

Trata de procedimento fiscal instaurado para fins de verificação de obrigações relativas a IRPJ e CSLL em face da alienação no ano de 2011 (01/06/2011) de imóvel registrado contabilmente em conta do ativo imobilizado.

A contribuinte que optara pelo Lucro Presumido tratou a venda como atividade operacional. Assim, em vez de incluir a totalidade do ganho de capital no montante de R\$ 10.236.467,81, conforme o art. 521 do RIR/99, a autuada adotou as seguintes bases de cálculo em relação à venda do imóvel: do IRPJ, apenas 8% da receita auferida, o que corresponde a R\$ 1.696.000,00 (8% de R\$ 21.200.000,00); e da CSLL, apenas 12% da receita auferida, o que corresponde a R\$ 2.544.000,00 (12% de R\$ 21.200.000,00). Portanto, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL foram indevidamente reduzidas em R\$ 8.540.467,81 e R\$ 7.692.467,81, respectivamente, para a referida operação de alienação.

A CEM ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA, constituída em 16/04/1997, tinha como objeto social administrar os bens próprios e de terceiro, e como fim principal a aquisição e administração de imóveis para serem alugados à empresa LOJAS CEM S/A .

A contribuinte autuada é uma holding familiar.

Em 21/06/2011 (fls. 486 a 489) a contribuinte alterou seu objeto social para incluir a compra e venda de imóveis.

A ata da reunião dos sócios quotistas que deliberou sobre a venda do imóvel foi registrada na JUCESP em 07/06/2011.

A fiscalização constatou que todos os imóveis adquiridos pela contribuinte sempre foram contabilizados em conta de ativo imobilizado.

A fiscalização constatou que das DIPJ de 2005 até 2014 todas as receitas operacionais foram provenientes de locação de bens imóveis.

A fiscalização entendeu tratar-se de um planejamento tributário ilícito, pois, em 27/05/2011 houve a decisão de alteração do objeto social, incluindo a compra e venda. Em 30/05/2011 foi formalizada a Ata da reunião dos sócios quotistas deliberando a venda do imóvel. No dia 31/05/2011 o imóvel que desde a aquisição (28/12/2007) estava classificado no ativo imobilizado (e depreciado) foi reclassificado para o ativo circulante. E, por fim, no dia 01/06/2011 foi alienado.

A fiscalização constatou que não havia nenhum outro imóvel no ativo circulante, e nenhuma outra venda do tipo foi realizada.

A fiscalização afirma, ainda que o fato gerador da alienação foi na data da formalização da venda, ou seja, 01/06/2011, quando então ocorreria o fato gerador.

A multa foi qualificada, pois, a fiscalização entendeu que o planejamento aqui demonstrado fora abusivo, e teve o único intuito reduzir os valores de IRPJ e CSLL.

Dessa forma, teria havido fraude conforme definido no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

A contribuinte apresentou impugnação que em resumo:

A impugnante afirma que a necessidade de aquisição ou venda de imóveis esta ligada à abertura, fechamento, ampliação ou redução do espaço das lojas, atividades estas inerentes à autonomia empresarial.

Alega que teria vendido imóveis antes.

Aduz que para não haver confusão a respeito da atividade da empresa houve a alteração do contrato social com a inclusão de “compra e venda de imóveis”

Reafirma que suas operações são ligadas à atividade da empresa. Portanto, as receitas advindas seriam operacionais.

Não haveria, então, planejamento tributário abusivo na operação que deu origem à autuação.

Assevera que a autoridade fiscal inova no ordenamento jurídico ao atribuir a contribuinte o termo “abuso de normas”.

Informa que o imóvel em questão estava à venda desde 2002.

Entende que não haveria ausência de habitualidade, haja vista que já vendera outros imóveis.

A contribuinte ressalta que a simples omissão de receita não gera a qualificação da multa.

A impugnante alega que a alteração contratual adequou o negócio à realidade.

Aduz que não deixou de declarar a alienação em comento, nem omitiu informação, o que afasta a fraude.

A título de argumentação suscita o art. 9º da MP nº 685/15, que determina a opção do recolhimento de tributos apenas com juros de mora, combinado com retroatividade benigna do art. 106 do CTN.

A 2ª Turma da DRJ/BSB julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário lançado bem como a multa de ofício qualificada.

O contribuinte foi cientificado por via postal em 19/08/2016 (fl 3.796) e apresentou recurso voluntário (fls. 3.806/3.825) em 20/09/2016, conforme "TERMO DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA", fl 3.805, alegando em síntese que:

- Inexistência de planejamento tributário abusivo
- Houve a correta tributação pelo lucro presumido
- Inocorrência de fraude.

Voto

Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, Relator.

Da tempestividade e conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e, por preencher todos os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Do mérito

A questão a ser apreciada é o fato de o contribuinte ter efetuado venda de imóvel que inicialmente estava classificada no ativo imobilizado da empresa e posteriormente foi reclassificada para conta do ativo circulante “Estoque” para venda. Com esta operação a autuada contabilizou o resultado da venda como receita. Por fim calculou o IRPJ e a CSLL devidos pela sistemática do lucro presumido aplicando os percentuais de 8% sobre o resultado da alienação para o cálculo do IRPJ, o que correspondeu a R\$ 1.696.000,00, e 12% no caso da CSLL, correspondendo a uma base de cálculo da contribuição de R\$ 2.544.000,00.

Caso tivesse considerado como venda do ativo imobilizado a base de cálculo para ambos seria o ganho de capital equivalente a R\$ 10.236.467,81. Por entender que este seria o tratamento fiscal correto, a fiscalização lançou o IRPJ e CSLL com base nas diferenças apuradas, conforme determina o art. 25, Inciso II, da Lei 9.430/96.

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

(...)

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014 (Vigência))

Os valores apresentados não foram contestados pelo contribuinte, que apenas alega a legitimidade da forma como procedeu a sua contabilização e o seu reflexo tributário.

Sobre as divergências contábeis que resultaram na autuação, assim decidiu a DRJ/BSB:

A impugnante alega que todas as operações por ele executadas foram normais e usuais, contudo, conforme relatado, o objeto social da empresa não continha compra e venda de imóveis, e assim, a venda do referido imóvel não poderia ser considerada receita operacional e utilizada normalmente com os coeficientes de presunção do Lucro Presumido.

Conforme consta no contrato social, a sociedade tinha como objeto a administração de bens próprios e de terceiros (fl. 447 a 483). Assim permaneceu até a alteração do objeto social registrada na JUCESP em 21 de junho de 2011 (fl. 486 a 489). Nesta data fora incluída no objeto social a compra e venda de imóveis.

A fiscalização entendeu que tudo não passou de um planejamento tributário abusivo, para isso demonstrou que no dia 27/05/2011 foi promovido a alteração do objeto social (registrado em 21/06/2011), apenas três dias depois, em 30/05/2011 foi formalizada a ata de reunião dos quotistas deliberando sobre a venda do imóvel. Em 31/05/2011 o imóvel foi reclassificado do ativo imobilizado para o ativo circulante (estoques). E, por fim, em 01/06/2011 foi alienado.

Do exposto acima, nota-se que todas as operações ocorreram em cinco dias.

Na verdade, a alteração contratual só teve um propósito, a venda do referido imóvel, e a inclusão como receita operacional. Ou seja, tudo foi feito visando exclusivamente a redução dos tributos, não teve propósito negocial.

Quanto a legislação que trata do lucro presumido temos os seguintes artigos do RIR/99:

Subtítulo IV

Lucro Presumido

(...)

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art.15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts.1º e 25, e inciso I).

Art 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

(...)

Art. 521.Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei 9.430, de 1996, art. 25, inciso II). (negrito)

§ 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

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

Especificamente em relação à atividade imobiliária, a Lei nº 11.196/2005, alterando a Lei nº 9.249/95, que tratou dos percentuais do Lucro Presumido estabeleceu que:

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

"Art.15.....

§ 4o O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento

de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previsto sem contrato." (negrito)

[...]

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

O assunto do propósito negocial inclusive já foi discutido no CARF, a saber:

GANHO DE CAPITAL – LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE IMÓVEIS. ATIVO PERMANENTE. O resultado da venda de imóveis contabilizados no Ativo Permanente é tributado como ganho de capital, ainda que antes da alienação eles sejam destinados à revenda e no contrato social da alienante haja previsão, dentre outras, de atividade imobiliária. A legislação somente permite a incidência sobre a margem presumida de lucro calculada a partir da receita de venda do imóvel quando este é adquirido para revenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF: Acórdão nº 1101-000.929 em 09/09/2013. Publicado em: 09/09/2013.

Voltando ao caso, observa-se das DIPJ até 2011 não havia nenhum imóvel na conta estoques.

O imóvel alienado sempre foi utilizado para locação, propósito da empresa. O imóvel em questão tinha na conta 1.2.3.02.03901 – depreciação acumulada, ou seja, não foi adquirido para revenda.

Destarte, nota-se que a alteração contratual realizada pelo sujeito passivo não teve o objetivo para o qual usualmente se propõe, que é o de desenvolver uma nova atividade empresarial. O que ocorreu, de fato, foi o desvio de um instrumento jurídico criando uma situação com o único objetivo de pagar menos tributos.

Ademais, a impugnante não conseguiu provar a habitualidade da “nova atividade”.

De tudo isso, resta claro que o imóvel deveria ter sido tributado integralmente como demais receitas de ganho de capital.

Dito isto, temos que o que se pretende dirimir neste julgamento é se a operação em questão resultou em uma receita operacional ou em uma receita não operacional, no caso ganho de capital.

Embora não houvesse até a data da ocorrência do fato gerador aqui discutido, qualquer interpretação por parte da RFB, com efeito vinculante a todos os contribuintes, que dispusesse sobre este assunto, a 10ª Região publicou a Solução de Consulta SRRF10 nº 139/2006 (SC SRRF10 nº 139/06), que assim dispunha em sua ementa:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. TRIBUTAÇÃO. As receitas decorrentes da venda de imóveis, efetuadas por pessoa jurídica que exerça de fato e de direito atividade imobiliária, sob a sistemática do lucro presumido, sujeitam-se ao percentual de presunção de oito por cento para apuração da base de cálculo do IRPJ, ainda que os imóveis destinados a venda tenham sido adquiridos antes de formalizada na Junta Comercial a inclusão de tal atividade em seu

objeto social. DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), arts. 224, 518 e 519.

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. TRIBUTAÇÃO. As receitas decorrentes da venda de imóveis, efetuadas por pessoa jurídica que exerça de fato e de direito atividade imobiliária, sob a sistemática do lucro presumido, sujeitam-se ao percentual de presunção de doze por cento para apuração da base de cálculo da CSLL, ainda que os imóveis destinados a venda tenham sido adquiridos antes de formalizada na Junta Comercial a inclusão de tal atividade em seu objeto social. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 20; e Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, art. 3º.(grifei)

Tal entendimento, foi referendado pela Solução de Consulta Cosit nº 254/2014 (SC Cosit 254/2014), publicada em momento posterior à ocorrência do fato gerador, que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. TRIBUTAÇÃO.

As receitas decorrentes da venda de imóveis, efetuadas por pessoa jurídica que exerça de fato e de direito atividade imobiliária, sob a sistemática do lucro presumido, sujeitam-se ao percentual de presunção de oito por cento para apuração da base de cálculo do IRPJ, ainda que os imóveis destinados a venda tenham sido adquiridos antes de formalizada na Junta Comercial a inclusão de tal atividade em seu objeto social.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), arts. 224, 518 e 519.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. TRIBUTAÇÃO.

As receitas decorrentes da venda de imóveis, efetuadas por pessoa jurídica que exerça de fato e de direito atividade imobiliária, sob a sistemática do lucro presumido, sujeitam-se ao percentual de presunção de doze por cento para apuração da base de cálculo da CSLL, ainda que os imóveis destinados a venda tenham sido adquiridos antes de formalizada na Junta Comercial a inclusão de tal atividade em seu objeto social. (grifei)

Observa-se que, segundo estes atos normativos, as receitas decorrentes da venda de imóveis por pessoas jurídicas que exerçam atividades imobiliárias e são tributadas pela sistemática do lucro presumido, sujeitam-se ao percentual de presunção, tanto para o cálculo do IRPJ como para o da CSLL. Não sendo necessária a inclusão desta atividade em seu contrato social.

No caso em questão a alteração contratual que incluiu este ramo de atividade no campo de atuação da empresa ocorreu apenas cinco dias antes da concretização da venda. A sequência dos fatos foi bem explicitada no Relatório Fiscal à fl. 3.630, cujo extrato do texto é copiado abaixo:

30 Para tal fim, o primeiro passo constituiu em promover, no dia 27/05/2011, a alteração do objeto social da empresa, incluindo no objeto social a possibilidade de compra e venda. Logo a seguir, em 30/05/2011, ou seja, três dias depois, foi formalizada a Ata de Reunião dos Sócios Quotistas, deliberando sobre a venda do

imóvel. Depois, no dia seguinte, 31/05/2011, o imóvel que, desde a data de aquisição (28/12/2007) sempre esteve classificado, contabilizado e depreciado como bem do ativo imobilizado, foi reclassificado para o ativo circulante “Estoques” como um produto de venda. E, no dia seguinte, ou seja, em 01/06/2011, foi alienado.

Assim, temos que em cinco dias a recorrente alterou seu objeto social, incluindo a atividade de compra e venda de imóveis, deliberou sobre a venda do imóvel em questão, foi reclassificado do ativo imobilizado para a conta de “Estoques” e, finalmente, alienado.

Neste sentido, a fiscalização entendeu que a recorrente não possuía propósito negocial de compra e venda de imóvel, acrescentando que em nenhum momento a recorrente operou no comércio de imóveis, haja vista que não há qualquer registro em sua conta de “Estoques” nem antes, nem depois da operação.

40 Analisando os dados do Ativo – Balanço Patrimonial (Ficha 36E) das DIPJ dos exercícios 2011 a 2014 (anos-calendário de 2010 a 2013), últimas DIPJ entregues pela fiscalizada, constata-se que não havia e nunca houve imóveis contabilizados na conta “05.Estoques” do Ativo Circulante, ou seja, nem antes ou depois da inclusão do objeto social de compra e venda de imóveis, a fiscalizada em sua escrituração não demonstrou qualquer intenção de atuar no mercado imobiliário.

Por fim, conclui que a alteração contratual teve o único objetivo de se pagar menos imposto:

56 Resta claro que a alteração contratual realizada pelo sujeito passivo não teve o objetivo para o qual usualmente se propõe, que é o de desenvolver uma nova atividade empresarial, quando tem este objetivo. O que ocorreu, de fato, foi o desvio de um instrumento jurídico criando uma situação com o único objetivo de pagar menos tributos.

De acordo com a SC SRRF10 nº 139/06 e a SC Cosit 254/2014, já citadas anteriormente, a receita proveniente de venda de imóvel por empresa que exerça atividade imobiliária e que é tributada pela sistemática do lucro presumido é sujeita às alíquotas de presunção definidas em Lei, independente de sua previsão em seu objeto social. Portanto o propósito negocial de compra e venda de imóvel especificamente seria irrelevante, ao contrário do que afirmou a fiscalização.

No entanto, tais atos normativos tem uma incongruência que será exposta a seguir.

Dentre os pronunciamentos contábeis existentes não se encontrou qualquer previsão para transferência de contas do ativo não circulante, no caso aqui tratado ativo imobilizado, para o ativo circulante (Estoques).

O CPC 31 - ATIVO NÃO CIRCULANTE MANTIDO PARA VENDA E OPERAÇÃO DESCONTINUADA, regula qual o tratamento contábil a ser dado para o caso de um ativo não circulante for mantido para venda. Neste pronunciamento não há qualquer previsão para se estabelecer, no caso aqui discutido, qual seria o tratamento contábil adequado.

Também não foi identificado no CPC 27 - ATIVO IMOBILIZADO e no CPC 16 (R1) – ESTOQUES qual seria o tratamento contábil se efetivado quando um ativo imobilizado é transferido para conta de Estoques.

A necessidade de se possuir uma regra contábil se faz presente, pois não se trata de uma mera alteração de contas, haja vista que um item do imobilizado tem tratamento contábil completamente distinto de um item de estoque, e a transferência de um para outro sem uma previsão na legislação comercial acarretaria na adoção de diversos procedimentos dependendo da empresa que realizar a operação.

O efeito tributário disto é que as pessoas jurídicas que forem tributadas pelo Lucro Real, seriam tributadas pelo ganho de capital, de maneira diferente das que optarem pelo lucro presumido, que seriam tributadas pela presunção do lucro em relação ao total das vendas, conforme entendimento das citadas Soluções de Consulta.

Isto porque o Lucro Real é o lucro líquido do período, que por sua vez é o lucro baseado nas leis comerciais, conforme estabelece o art. 6º, §1º do Decreto-Lei nº 1.598/77:

Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Assim não seria possível estabelecer, em relação a uma mesma operação, dois critérios de classificação para receita a depender de sua forma de tributação. O que ocorre é o contrário, uma vez definida a classificação de uma determinada receita é que se pode determinar como ela vai ser tributada.

Dirimindo esta aparente distorção foi editada a Solução de Consulta Cosit nº 07/2021 (SC Cosit nº 07/21), que esclarece a divergência apontada. Ela possui a seguinte ementa, com os destaques do Relator:

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. (grifei)

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 179, IV; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 11 e 12; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26, 33, § 1º, II, 'c', e IV, 'c', e 215, caput e § 14.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

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

Para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, 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 12% (doze 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 da CSLL na hipótese em que essa atividade não constitui objeto pessoa jurídica, não compõe o resultado operacional da empresa nem a sua receita bruta. (grifei)

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 179, IV; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 11 e 12; Lei nº 9.430, de 1996, art. 29; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26, 34, caput e § 1º, III, e 215, §§ 1º e 14.

A SC Cosit nº 07/21 mantém os mesmos entendimentos exarados pelas anteriormente publicadas, sendo que em sua fundamentação traz esclarecimentos maiores a respeito de suas conclusões, com os destaques do Relator:

7 O art. 25 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, trata da forma de apuração da base de cálculo do IRPJ na modalidade do lucro presumido:

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (grifou-se)

8 Essa matéria é tratada na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, no tocante ao lucro e ao resultado presumidos, da seguinte maneira:

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26,

relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º Serão acrescidos às bases de cálculo de que tratam o caput e o § 1º:

I - os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo caput e pelo § 1º, auferidos no mesmo período, inclusive:

9 Conforme se depreende das passagens transcritas, o lucro presumido e o resultado presumido são compostos pelo valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta tal qual definida pelo art. 12 do Decreto-Lei (DL) nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, o que representaria a parcela operacional do lucro presumido, acrescido do ganho de capital e demais resultados e rendimentos de natureza não operacional e, portanto, não abrangidos na primeira parcela.

10 Em resumo, para fins de cômputo do lucro presumido, importa identificar a espécie da receita auferida: sendo receita bruta, comporá a base de cálculo do IRPJ nos termos do inciso I do dispositivo transcrito, ou seja, mediante a aplicação dos respectivos percentuais de presunção; caso contrário, aplicar-se-á à espécie o disposto no inciso II. Vale destacar que sistemática similar é conferida pelo art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996, à apuração da base de cálculo da CSLL para as pessoas jurídicas optantes pela tributação do IRPJ com base no lucro presumido.

11 Os arts. 11 e 12 do DL nº 1.598, de 1977, definem o lucro operacional e a receita bruta nos seguintes termos:

Art 11 - Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

§ 1º - A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.

§ 2º - Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.

(...)

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

12 Vê-se que além do produto da venda de bens nas operações de conta própria, do preço da prestação de serviços e do resultado auferido nas operações de conta alheia, a receita bruta compreende ainda as demais receitas que sejam decorrentes da atividade principal da pessoa jurídica. Ainda, as receitas da atividade ou objeto principal devem

compor o resultado operacional das atividades da entidade já que constituem os ingressos decorrentes das atividades ordinárias desenvolvidas.

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

(...)

VI - no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

.....

19 Basicamente, a classificação de um ativo, cuja realização se dê no longo prazo (não circulante), como imobilizado ou intangível, e não como realizável a longo prazo ou investimentos, está diretamente relacionada à finalidade do ativo no contexto das atividades da pessoa jurídica. Sendo assim, se o ativo é destinado à manutenção destas ou exercido com essa finalidade, sendo corpóreo será classificado como imobilizado, sendo incorpóreo como ativo intangível.

20 Já a classificação como investimentos, quando não se referir a participações permanentes em outras sociedades, mostra-se residual, isto é, se o ativo não puder ser classificado como ativo realizável a longo prazo, nem como imobilizado ou intangível, ele será classificado como investimentos.

21 O Pronunciamento Técnico CPC 47 – Imobilizado (CPC 27), trilha a definição a definição legal conferida para o imobilizado, vejamos:

Pronunciamento Técnico CPC 27

(...)

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.

22 Ainda, o CPC 27 prevê que aqueles ativos corpóreos, tangíveis, que forem mantidos “para aluguel a outros” também devem ser classificados como ativo imobilizado.

23 No caso do ativo imobilizado, a compreensão da possibilidade de locação a outros deve, necessariamente, considerar a característica essencial do ativo imobilizado: ele é destinado à manutenção das atividades ordinárias da pessoa jurídica ou exercido com essa finalidade. Em outras palavras, o ativo é necessário à consecução das operações da pessoa jurídica?

24 Desse modo, muito embora possa representar, em muitos casos, um fator de produção fundamental, o ativo não consiste no próprio núcleo dessas operações. Ademais, é importante frisar que os benefícios econômicos dele esperados decorrem do seu uso e não da sua venda ou da geração de rendimentos.

25 Por outro lado, na hipótese de a atividade principal, ordinária, da pessoa jurídica compreender a locação de imóveis próprios (terreno e/ou edificação), tem-se que esses ativos estariam no núcleo das suas operações, não exercendo, portanto, a função de contribuir com a consecução destas. Sendo assim, os benefícios econômicos deles esperados decorreriam, primordialmente, dos rendimentos a serem obtidos com a locação e não do seu uso. Neste caso, contabilmente, tais ativos devem ser considerados como “Propriedades para Investimento”, devendo ser classificados no ativo não circulante investimentos, conforme prescreve o Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedades para Investimento.

26 No caso em análise, a consultante 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 consultante, 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.

28 De acordo com o § 1º do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, alhures, a alienação de ativos não circulantes classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, devem se submeter à apuração do ganho de capital, contudo, como já comentado, desde que tal alienação não represente objeto ou atividade principal da pessoa jurídica, nos termos dos arts. 11 e 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, esse comando é expresso da seguinte maneira:

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

(...)

§ 14. O ganho de capital nas alienações de ativos não circulantes classificados como investimento, imobilizado ou intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil estabelecido no § 1º do art. 200.

29 É importante destacar que a função do dispositivo é afastar a possibilidade de que simples reclassificações contábeis provoquem alterações na natureza da receita e de sua tributação. Adotar o dispositivo na sua literalidade seria admitir que um simples “passeio” do bem pelo ativo não circulante gravaria a receita proveniente da alienação

desse bem como não operacional. Ao cabo o dispositivo operaria de forma contrário ao seu propósito de criação.

30 Entrementes, para tal interpretação o requisito fundamental é que o imóvel, a qualquer tempo, não tenha sido destinado à manutenção das atividades da pessoa jurídica ou exercidos com essa finalidade, tampouco que a obtenção de rendimentos tenha se dado de forma estranha às suas operações, inclusive no que se refere à manutenção do imóvel exclusivamente para valorização, pois, do contrário, possuirá natureza econômica e jurídica de imobilizado ou investimento, conforme o caso. Por exemplo, o imóvel que seja ou tenha sido utilizado como sede da pessoa jurídica caracteriza-se como ativo imobilizado e, portanto, o resultado positivo obtido com a sua alienação representará ganho de capital nos termos da legislação tributária, ainda que o objeto ou a atividade principal da pessoa jurídica seja a alienação de imóveis.

31 Ainda, reproduzimos os dispositivos abaixo, que definem, para a formação da base de cálculo do lucro presumido e do resultado presumido, os percentuais de presunção incidentes sobre a receita bruta na forma dos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995: presunção geral de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL e presunções específicas para algumas atividades destacadas. A Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que dispõe sobre a determinação e o pagamento do IRPJ e da CSLL, disciplina essa matéria nos seguintes termos:

Art. 33. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º Nas seguintes atividades o percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput será de:

(...)

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

(...)

c) nas atividades imobiliárias relativas a desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda e a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda; e

IV - 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

(...)

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

(...)

Art. 34. A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O percentual de que trata o caput será de 32% (trinta e dois por cento) para as atividades de:

(...)

III - administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

(...)

Art. 26. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III.

(...)

Ocorre que a Solução de Consulta acima citada utiliza como um de seus fundamentos o art 12 do Decreto Lei nº 1.598/77, que teve sua redação alterada em 2014 pela Lei 12.973, posterior ao fato gerador dos fatos aqui tratados. Na redação atual é considerada também como receita bruta aquela decorrente de sua atividade principal, nos termos do Inciso IV do art 12, citado na SC 07/21:

Art. 12. A receita bruta compreende (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - o preço da prestação de serviços em geral (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (grifei)

No entanto esta previsão não constava em sua redação original, vigente à época do fato gerador:

Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

Assim, a época dos fatos somente poderiam ser computados como receita bruta as vendas de bens nas operações de conta própria.

No entanto, esta alteração legislativa não compromete a conclusão exarada pela SC Cosit nº 07/21 para fatos pretéritos, como será elucidado a seguir.

O Pronunciamento Técnico CPC 28 - Propriedades para Investimento confirma o entendimento da SC Cosit nº 07/21 sobre a correta classificação contábil de bens adquiridos com a intenção de se auferir rendimentos de aluguel, com os destaques do Relator:

Definições

5. Os termos que se seguem são usados neste Pronunciamento com os significados especificados:

(...)

Propriedade para investimento é a propriedade (terreno ou edifício – ou parte de edifício – ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário como ativo de direito de uso) para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas e, não, para: (Alterado pela Revisão CPC 13)

(a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou

(b) venda no curso ordinário do negócio.

(...)

Classificação de propriedade como propriedade para investimento ou propriedade ocupada pelo proprietário (Incluído pela Revisão CPC 06)

7. As propriedades para investimento são mantidas para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas, e por isso classificadas no subgrupo Investimentos, dentro do Ativo Não Circulante. Por isso, a propriedade para investimento gera fluxos de caixa altamente independentes dos outros ativos mantidos pela entidade. Isso distingue as propriedades para investimento de propriedades ocupadas pelos proprietários. A produção ou o fornecimento de bens ou serviços (ou o uso de propriedades para finalidades administrativas) gera fluxos de caixa que são atribuíveis não apenas às propriedades, mas também a outros ativos usados no processo de produção ou de fornecimento. O CPC 27 – Ativo Imobilizado aplica-se à propriedade própria ocupada pelo proprietário e o CPC 06 aplica-se à propriedade ocupada pelo proprietário mantida por arrendamento como ativo de direito de uso. (Alterado pela Revisão CPC 13)

8. O que se segue são exemplos de propriedades para investimento:

(...)

Assim temos que no Ativo Imobilizado somente poderão ser contabilizados as propriedades ocupadas pelo próprio proprietário.

Por outro lado, os imóveis adquiridos com o objetivo de gerar renda de aluguel para o proprietário deverão ser classificados como propriedades para investimentos, dentro do subgrupo Investimentos do Ativo Não Circulante.

Observa-se que, de acordo com o item 57 do CPC 28, existe a previsão de transferência para a conta de Estoque:

57. A entidade deve transferir a propriedade para, ou de, propriedade para investimento quando, e apenas quando, houver alteração de uso. A alteração de uso ocorre quando a propriedade atende, ou deixa de atender, a definição de propriedade para investimento e há evidência da alteração de uso. Apenas a alteração nas intenções da administração para o uso da propriedade não fornece evidência da alteração no uso. Exemplos de evidência da alteração na utilização incluem: (Alterado pela Revisão CPC 12)

(...)

(b) início de desenvolvimento com objetivo de venda, para transferência de propriedade para investimento para estoque;

Assim, se há pretensão de venda de uma propriedade para investimento, ela deve ser transferida para o estoque e, no momento da concretização de sua venda, a receita deverá ser classificada como receita bruta nos termos do art. 12 do Decreto Lei nº 1.598/77, mesmo com sua antiga redação.

Voltando para o caso em discussão temos que o referido imóvel foi adquirido para fins de auferir renda de aluguel, conforme aponta o Relatório Fiscal:

43 Conforme informações constantes na Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB), prestadas pela fiscalizada e cópia do contrato de locação (fls. 3.687 a 3.695), o imóvel estava alugado até o mês de abril/2011 à locatária PENSKE LOGISTICS DO BRASIL LTDA:

O objeto social da autuada sempre previu a administração de bens próprios, conforme extrato do Contrato Social abaixo, presente em todas as alterações efetuadas, excetuando a última que incluiu a compra e venda de imóveis:

Cláusula 2ª - A sociedade tem por objeto a administração de bens próprios ou de terceiros, podendo participar de outras sociedades como quotista ou acionista;

Assim, o que ocorreu, na realidade foi um erro na classificação contábil do imóvel alienado, que não deveria ser classificado no ativo imobilizado, mas como propriedade de investimento. Esta sim, com a possibilidade de ser transferida para conta de estoque.

Uma vez configurada esta possibilidade, podemos considerar como receita bruta aquela proveniente da alienação de imóveis, inicialmente contabilizados como propriedade de investimento, mas que foram transferidos para estoque nos termos da redação original do art. 12 do DL 1.598/77.

Dito isto, vamos à motivação para a lavratura do auto de infração. Abaixo é transcrito trecho do Relatório Fiscal em que são descritos os fatos:

29 A contribuinte ora autuada lançou mão de planejamento tributário abusivo para reduzir significativo valor de IRPJ e CSLL. Esses tributos decorreriam de ganho de capital auferido na alienação de bem do ativo permanente.

30 Para tal fim, o primeiro passo constituiu em promover, no dia 27/05/2011, a alteração do objeto social da empresa, incluindo no objeto social a possibilidade de compra e venda. Logo a seguir, em 30/05/2011, ou seja, três dias depois, foi formalizada a Ata de Reunião dos Sócios Quotistas, deliberando sobre a venda do imóvel. Depois, no dia seguinte, 31/05/2011, o imóvel que, desde a data de aquisição (28/12/2007) sempre esteve classificado, contabilizado e depreciado como bem do ativo imobilizado, foi reclassificado para o ativo circulante “Estoques” como um produto de venda. E, no dia seguinte, ou seja, em 01/06/2011, foi alienado.

31 Os atos formais realizados entre a alteração do contrato social e a venda do imóvel foram realizados num prazo de 5 (cinco) dias.

32 A fiscalizada alienou o imóvel (01/06/2011), no quinto dia após a data do documento de Alteração do Contrato Social (27/05/2011) e no segundo dia após a data da Ata de Reunião de Sócios Quotistas (30/05/2011) que deliberou/autorizou a venda do imóvel.

33 Cabe ainda citar que o registro na JUCESP da alteração do Objeto Social da empresa, incluindo como objeto social a “venda de imóveis”, ocorreu somente em 21/06/2011 e a alienação do imóvel foi feita em 01/06/2011, ou seja, o imóvel foi negociado e vendido antes de qualquer registro da alteração na JUCESP.

34 Veja que os atos formais para dar a aparência de inclusão de outro negócio social (compra e venda de imóveis/mercado imobiliário) se iniciaram e foram finalizados em um período de apenas (05) cinco dias antes da formalização do Contrato de Compra e Venda do imóvel alienado. Não é comum que a negociação de uma alienação de um imóvel de tal valor se realize em apenas 01 ou 02 (um ou dois) dias, considerando das datas de reunião dos sócios decidindo a venda e a da reclassificação do bem para uma conta contábil como se produto fosse.

35 Na verdade, a negociação de um imóvel de tal porte, localização e valor, certamente ocorreu bem antes das alterações formais realizadas (alteração do objeto social, ata de reunião dos sócios, reclassificação contábil do bem, data de formalização do contrato de compra e venda). As negociações já estavam feitas e para fins de fugir de uma tributação maior, a fiscalizada utilizou de procedimentos isoladamente legais para atingir um planejamento tributário abusivo.

36 A fiscalizada não tem o propósito negocial de compra e venda. Não é o negócio dela e somente fez estas alterações formais com a exclusiva finalidade de dar uma outra aparência ao negócio, ou seja, aparência de estar alienando um de seus imóveis, registrado até então como bem do ativo imobilizado, como se fosse um produto de venda (estoques – ativo circulante).

37 O valor da alienação foi considerado na DIPJ – Lucro Presumido como “Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8%”, e não como receita na alienação de bem do ativo imobilizado, onde o bem esteve classificado desde a aquisição até o dia 30/05/2011 (o imóvel foi adquirido em 2007, sendo que nas DIPJ até o Exercício 2011 nunca haviam valores registrados na conta “Estoques”).

38 Em face do objeto social da fiscalizada, ou seja, o de administrar seus imóveis próprios, os imóveis para fins locatícios, incluindo o imóvel em questão, sempre foram classificados em contas do ativo imobilizado, onde sofrem depreciação. A depreciação é dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ao sofrer depreciação, o valor contábil do bem é reduzido, e, em caso de venda, o alienante apura um ganho tributável maior. Este valor está sujeito à alíquota do imposto de 15% mais 10% de Adicional de IRPJ e 9% de CSLL.

39 Os imóveis para revenda são classificados na conta Estoques do Ativo Circulante, onde não sofrem depreciação, uma vez que se presume que não esteja ocupado, mas aguardando um comprador. A empresa, em momento algum classificou algum imóvel na conta Estoques.

40 Analisando os dados do Ativo – Balanço Patrimonial (Ficha 36E) das DIPJ dos exercícios 2011 a 2014 (anos-calendário de 2010 a 2013), últimas DIPJ entregues pela fiscalizada, constata-se que não havia e nunca houve imóveis contabilizados na conta “05.Estoques” do Ativo Circulante, ou seja, nem antes ou depois da inclusão do objeto social de compra e venda de imóveis, a fiscalizada em sua escrituração não demonstrou qualquer intenção de atuar no mercado imobiliário

(...)

Em que pese que o tempo decorrido de apenas cinco dias entre a alteração contratual e a efetivação da venda do imóvel, além do fato de a empresa não ter apresentado nenhuma outra contabilização na conta de estoques entre os anos calendários de 2010 e 2013,

darem uma aparência de um planejamento tributário abusivo, tal entendimento não pode prosperar. É o que vamos passar a esclarecer.

Todos os procedimentos descritos acima foram realizados na estrita legalidade, não contestada pela autoridade fiscal, apenas não seriam condizentes com a atividade da autuada. Vejamos o que diz a autuada em seu recurso:

8. Assim, visando proteger esses pontos comerciais, para que a abertura, fechamento e permanência destas filiais não sejam influenciadas por qualquer situação jurídica relacionada aos imóveis em que estão instaladas, a RECORRENTE busca adquiri-los alugando-os para a Lojas CEM S/A e, se esse imóvel se torna incompatível com as atividades exercidas, realiza venda desse bem.

(...)

12. Ou seja, a necessidade de aquisição ou venda de imóveis está diretamente ligada à necessidade de abertura, fechamento, ampliação ou redução do espaço das lojas, atividades estas inerentes à autonomia empresarial da LOJAS CEM S/A, mediante gerência imobiliária da RECORRENTE.

Portanto, resta claro que a inexistência de itens no estoque até o ano calendário de 2013, não significa que a recorrente não realiza atividades de venda, mas que não possui esta como atividade principal.

Prosseguindo na análise dos fatos, temos que a fiscalização entendeu que a empresa na realidade efetuou uma alienação de parte de seu imobilizado e que, por sua vez, a operação deveria ser tributada como ganho de capital.

Acontece, porém, que a contabilização inicial deste item no imobilizado, como já explanado alhures, foi feita de maneira indevida, sendo que o correto seria a contabilização como propriedade para investimento.

Neste sentido, a transferência para conta de estoque, ainda que a intensão da contribuinte fosse um possível planejamento tributário abusivo, estaria correta. Isto porque, de acordo com o CPC 28, uma vez que um bem classificado como propriedade para investimento que teve alteração de seu uso para intenção de venda, deveria se efetuar sua transferência para conta de estoque.

Portanto a alteração efetuada pela recorrente nada mais foi que sua adequação à legislação comercial.

Assim, por todo exposto, o valor recebido na alienação do imóvel, anteriormente alugado a terceiros, deve compor a receita bruta nos termos do art. 12 do Decreto Lei nº 1.598/77 e sujeito ao índice de presunção do lucro nos termos do art. 518 do RIR/99, conforme apurado pelo contribuinte.

Sendo assim, dou provimento ao recurso voluntário apresentado exonerando o crédito tributário lançado em sua integralidade.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda

