



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11030.722214/2012-41  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-005.772 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 09 de setembro de 2021  
**Recorrente** ZAMBONATTO CONSTRUÇÕES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

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.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

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

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 coeficiente de presunção de lucro 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Daniel Ribeiro Silva que votaram pelo não conhecimento. Votou pelas conclusões, quanto ao conhecimento, a conselheira Livia De Carli Germano. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento,

vencidas as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao mérito, os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Daniel Ribeiro Silva. Manifestaram intenção de apresentar declaração de votos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado, Daniel Ribeiro Silva e Caio Cesar Nader Quintella. Entretanto, findo o prazo regimental, o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, 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.

## Relatório

ZAMBONATTO CONSTRUÇÕES LTDA recorre a esta 1ª Turma da CSRF em face do Acórdão n.º **1401-002.158**, de 19 de fevereiro de 2018, que negou provimento ao Recurso de Ofício e deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado, cuja ementa e dispositivo receberam a seguinte redação:

### DECADENCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO DE OFICIO.

Erro na determinação do fato gerador pela fiscalização, as autuações fiscais devem ser canceladas, pois foram lavradas depois de transcorrido o prazo decadencial considerando-se a contagem do art. 150, § 4º, como também a prevista no art. 173, I, ambos do CTN.

O art. 421 do RIR tem aplicação para a sistemática da tributação do lucro real, que não foi opção do contribuinte.

O contribuinte deveria ter oferecido o ganho de capital apurado na alienação das Fazendas Mariana II e III no exercício de ocorrência do fato gerador, respeitando o regime de competência. Assim, deveria ter realizado a referida tributação no ano de 2005.

O fato de assim não ter agido, não permite que a fiscalização altere o regime de tributação do Recorrente. O que me parece ter sido desrespeitado pela fiscalização e pela DRJ.

Acolhida a preliminar de decadência arguída para declarar extinta a exigência relativa ao ganho da capital das fazendas Mariana II e III.

IRPJ/CSLL LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. GANHO DE CAPITAL.

Sujeita-se a apuração de ganho de capital a venda de bens originalmente registrados no ativo imobilizado e que serviram para a consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica. A classificação do ativo deve ser observada no momento da sua aquisição, e a contribuinte fez a opção de classificação como ativo permanente, pois essa era a natureza do bem quando da sua aquisição. Tanto assim, que procedeu à depreciação do mesmo.

Outrossim, a fazer valer a tese do contribuinte, ele poderia ter classificado o ativo como imobilizado (como o fez), ter usufruído da sua depreciação (como também o fez), e depois simplesmente reclassificar para vender o bem com uma tributação reduzida.

Entretanto, agente fiscal ao calcular o crédito tributário devido, aplicou o regime de caixa, diverso do adotado pelo contribuinte. A conclusão disso é que a tributação que deveria ocorrer no terceiro trimestre de 2009, teve parte da sua tributação transferida para o quarto trimestre de 2009, o que desrespeitou a escolha e forma de tributação adotada pelo contribuinte. O ajuste não pode ser feito no presente lançamento porque acarretaria em majoração do crédito original.

Lançamento mantido, tão somente quanto ao ganho de capital apurado no terceiro trimestre de 2009.

IRPJ/CSLL. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO. SÚMULA 14 DO CARF.

Para aplicação de multa qualificada se faz necessário comprovar, de forma cabal, o dolo específico do agente, e o simples não pagamento de tributo não pode presumir o dolo. A qualificação da multa deve ser afastada.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, em relação ao recurso voluntário, dar parcial provimento para manter, tão somente, a exigência tributária sobre o ganho de capital relativo à operação de alienação realizada em 17/07/2009.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, no ponto que ainda interessa ao deslinde do litígio nesta fase processual, constatou-se omissão de apuração dos valores dos ganhos de capitais nas alienações de imóveis no lucro presumido e desconsideração dos lucros contábeis apurados por inconsistências na escrituração contábil, com reflexos na distribuição dos lucros atribuídos/pagos aos sócios.

Segundo a autoridade fiscal, contribuinte seria uma construtora, realizando construções de redes de energia elétrica, locação, entre outros serviços conforme descrito em seu contrato social.

Especificamente em relação aos ganhos de capital ainda em discussão nos presentes autos, em sua Impugnação, o Contribuinte alega que *“a classificação contábil de bem e direitos adquiridos é determinada não pela natureza do bem, mas levando em consideração a intenção da empresa e seus objetivos sociais, tendo por base a lei comercial (6.404/76) e demais diretrizes contábeis”*.

Alegou ainda que *“não se pode exigir que imóveis inicialmente não utilizados para gerar receitas fiquem represados no imobilizado, ainda mais que desde 11/2005 consta da*

*3ª alteração e consolidação de seu contrato social a atividade de incorporação e compra e venda de imóveis urbanos e rurais, conforme letra 'h' da cláusula 3ª (fls. 177-183), o que consta, também, perante o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (Anexo 1), razão porque ofereceu à tributação as receitas obtidas com a alienação como pertencentes à atividade (art. 15 da Lei n.º 9.249, de 1995, c/c § 7º, art. 3º da IN SRF n.º 93, de 1997)”.*

*Aduziu ainda que “alienou o referido imóvel em razão da Ação Civil Pública movida pelo Ministério Público Estadual (n.º 013/1.07.00004582), que tinha o escopo de obter declaração judicial de tombamento da citada unidade imobiliária, fato que lhe trouxe diversos incômodos e perspectivas de perdas financeiras representativas”.*

A respeito do tema, assim consta na decisão de primeira instância:

*Os imóveis em questão, conforme Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda (fls. 234/237) e memorial descritivo apresentado pelo contribuinte (fls. 1869/1871), referem-se a terrenos e edificações de alvenarias nas quais se desenvolvem atividades comerciais no pavimento térreo e residenciais no pavimento superior, correspondentes a dois apartamentos. De acordo com a Cláusula Sétima – Da responsabilidade quanto aos inquilinos, do referido Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda, o contribuinte comprometeu-se a promover e a rescindir os contratos de locação existentes sob o referido imóvel. Tal cláusula indica que o imóvel foi adquirido para fins de locação, em consonância com o disposto no Estatuto Social, e assim utilizado.*

*Desse modo, verifica-se que a classificação contábil originalmente adotada pelo contribuinte foi correta, pois observou qual o destino do bem no momento da aquisição.*

*Acrescente-se que o contribuinte efetuou a depreciação contábil do bem, procedimento cabível somente para os bens do ativo imobilizado.*

*Além disso, na sua impugnação, o contribuinte justifica como motivo da alienação a Ação Civil Pública movida pelo Ministério Público Estadual, que visava obter declaração judicial de tombamento da referida unidade imobiliária, fato que lhe trouxe diversos incômodos e perspectivas de perdas financeiras representativas.*

*Assim, firmado o entendimento de que se trata de venda de bens do ativo sujeito a apuração do ganho de capital, resta claro que o ganho deveria ter sido adicionado à base de cálculo do imposto relativa ao trimestre da alienação, que no caso foi o 3º trimestre de 2009, conforme previsto no art. 521 do RIR/99, [...]*

Com base nesses argumentos, neste ponto, a DRJ manteve o lançamento.

Inconformado o Contribuinte manjou o competente Recurso Voluntário que redundou no Acórdão n.º 1401-002.158, cujas ementa e dispositivo foram reproduzidos alhures e que, na matéria ainda em litígio, confirmou a decisão recorrida para manter a exigência.

A PGFN foi intimada da decisão e não apresentou recurso.

Cientificado do acórdão, o Contribuinte opôs Embargos de Declaração suscitando omissões e contradições no julgado que foram rejeitados por meio do despacho de admissibilidade de fls. 2079-2084.

O Contribuinte foi intimado desse despacho em 03/12/2018 (fl. 2096) e interpôs tempestivamente Recurso Especial de fls. 2100-2113 em 18/12/2018 (fls. 2098-2099) que foi integralmente admitido por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 2158-2.160, em resumo, nos seguintes termos:

[...]

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

**“Lucro presumido - alienação de imóveis”**

**Decisão recorrida:**

*IRPJ/CSLL LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. GANHO DE CAPITAL.*

*Sujeita-se a apuração de ganho de capital a venda de bens originalmente registrados no ativo imobilizado e que serviram para a consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica. A classificação do ativo deve ser observada no momento da sua aquisição, e a contribuinte fez a opção de classificação como ativo permanente, pois essa era a natureza do bem quando da sua aquisição. Tanto assim, que procedeu à depreciação do mesmo.*

*Outrossim, a fazer valer a tese do contribuinte, ele poderia ter classificado o ativo como imobilizado (como o fez), ter usufruído da sua depreciação (como também o fez), e depois simplesmente reclassificar para vender o bem com uma tributação reduzida.*

*Entretanto, agente fiscal ao calcular o crédito tributário devido, aplicou o regime de caixa, diverso do adotado pelo contribuinte. A conclusão disso é que a tributação que deveria ocorrer no terceiro trimestre de 2009, teve parte da sua tributação transferida para o quarto trimestre de 2009, o que desrespeitou a escolha e forma de tributação adotada pelo contribuinte. O ajuste não pode ser feito no presente lançamento porque acarretaria em majoração do crédito original.*

*Lançamento mantido, tão somente quanto ao ganho de capital apurado no terceiro trimestre de 2009.*

**Acórdão paradigma nº 1301-003.022, de 2018:**

*LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA DA VENDA DE BENS IMÓVEIS. GANHO DE CAPITAL.*

*Os valores decorrentes da venda de bem imóvel, por empresa que tenha como atividade econômica a venda de bens dessa natureza, deve ser*

*tratada como receita bruta da atividade, e não como ganho de capital, se a empresa apura o IRPJ pela sistemática do lucro presumido.*

**Acórdão paradigma n.º 1102-001.329, de 2015:**

*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.*

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *sujeita-se a apuração de ganho de capital a venda de bens originalmente registrados no ativo imobilizado e que serviram para a consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1301-003.022, de 2018, e 1102-001.329, de 2015) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *os valores decorrentes da venda de bem imóvel, por empresa que tenha como atividade econômica a venda de bens dessa natureza, deve ser tratada como receita bruta da atividade, e não como ganho de capital, se a empresa apura o IRPJ pela sistemática do lucro presumido. (primeiro acórdão paradigma)* e que *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 (segundo acórdão paradigma)*.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 24/04/2019 (fl. 2161) e retornaram ao CARF em 03/05/2019 com as Contrarrazões de fls. 2162-2177, não contestando o conhecimento do Apelo do Contribuinte, e, no mérito, requerendo a confirmação da decisão recorrida.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

## 1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo.

Embora em sede de Contrarrazões a PGFN não tenha oferecido óbices quanto conhecimento do Recurso Especial, em sede de sustentação oral, com base em sólidos argumentos, solicitou-se o não conhecimento do Apelo do Contribuinte.

Em relação ao primeiro paradigma (Acórdão n.º 1301-003.022), aduz o D. Procurador da Fazenda Nacional que se trataria de caso em que o imóvel, quando de sua aquisição fora utilizado na atividade de locação, que a discussão sobre reclassificação do imobilizado para estoque seria secundária e que a atividade de compra e venda de imóveis seria atividade recorrente do contribuinte autuado, situações fáticas não enfrentadas no acórdão recorrido, o que impediria o dissenso jurisprudencial necessário para o conhecimento do recurso.

Discordo desse entendimento.

Nesse primeiro paradigma, o imóvel fora adquirido em junho de 2008, e, desde sua aquisição, estava no ativo imobilizado, sendo que entre o objeto social do contribuinte constava a atividade de locação. Segundo a autoridade fiscal autuante, o fato de o referido imóvel ter sido depreciado contabilmente indicaria que não se tratava de bem destinado à venda, e por isso não haveria que se falar em sua reclassificação para estoque. Com base nessas circunstâncias foi que o colegiado que proferiu essa decisão concluiu ser lícita a manobra realizada pelo contribuinte, devendo tributar-se a receita dessa venda como receita bruta, e não sujeita a apuração de ganho de capital, como constou no lançamento em questão. É importante ainda ressaltar que, desde a aquisição daquele imóvel, o contribuinte já possuía em seu objeto social a atividade de compra e venda de imóvel. Para melhor contextualização dos fatos tratado e interpretação jurídica veiculada nesse paradigma, peço vênias para transcrever trecho do voto condutor desse aresto:

Como se percebe, a controvérsia gira em torno de definir, para fins de IRPJ e CSLL, se os valores recebidos pela venda do imóvel devem ser classificados como receita bruta, como fez a recorrente; ou se o fato caracteriza um resultado não operacional, atraindo a tributação do ganho de capital.

O argumento central da Fiscalização é de que, tendo sido imóvel alugado a um terceiro, ele assumia a condição de ativo imobilizado. É indiscutível que a circunstância de o imóvel ser objeto de contrato de locação presume tratar-se de bem do ativo não circulante, o qual, se alienado, dá ensejo à apuração de ganho de capital. Não é assim, todavia, na situação em exame, em face de circunstâncias e particularidades inerentes ao caso.

O primeiro ponto a destacar é que a recorrente é empresa que se dedica, entre outras atividades, à compra e venda de bens imóveis; atividade incluída no objeto social da recorrente muito antes da aquisição do imóvel cuja venda motivou o lançamento aqui contestado.

O imóvel em questão pertencia à MR Sul Logística Ltda. e ingressou no patrimônio da recorrente mercê da incorporação daquela empresa por esta, ocorrida em julho de 2008, e registrada na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, em agosto do mesmo ano, como se constata da matrícula n.º

34.175 do Cartório de Registro de Imóveis do Município de Cachoeirinha, no Rio Grande de Sul (doc. 100).

*Note-se que não ocorreu alteração de objeto social às vésperas da venda do imóvel, para criar, no plano meramente formal, uma situação capaz de afastar a tributação mais gravosa.* Ademais, como ressaltou a recorrente, parte expressiva de sua receita advém da venda de imóveis, o que mostra que não foi esporádica, nem eventual a alienação do imóvel registrado sob a matrícula n.º 34.175. Vender e comprar imóveis eram negócios jurídicos intrínsecos à atividade econômica da recorrente, praticados com habitualidade. [destaques nossos]

*Além disso, o fato de o imóvel ter sido locado não é, por si só, prova de que a recorrente o tenha adquirido para esse fim específico.* Nesse ponto, vale reproduzir afirmação da autoridade lançadora no Relatório da Ação Fiscal (fls. 451 a 480):

[...]

*Como se infere das palavras da autoridade fiscal, o imóvel, quando adquirido pela recorrente, já se encontrava locado para AGR Sul Logística Ltda.* É certo que o contrato de locação poderia ter sido rompido, já que não estava averbado na matrícula do imóvel. A recorrente preferiu não exercer esse direito.

A questão, sob esse aspecto, não chegou a ser discutida nos autos, mas a denúncia do contrato de locação deveria ser feito em tempo relativamente exíguo, noventa dias do registro da compra, e talvez não fosse conveniente abrir da receita de aluguel se ainda não havia negociação iniciada para a venda do imóvel.

*Seja como for, o próprio relatório da Fiscalização atesta que o imóvel jamais foi utilizado como estabelecimento matriz ou filial da recorrente, não era loja, depósito, nem fábrica. Ademais, o fato estar locado não é incompatível com a finalidade de venda, já que a locação do bem não impede sua alienação.*

Nesse sentido já decidiu este Conselho, no CARF n.º 1401-001.225, cuja ementa, na parte que diz respeito à matéria aqui discutida, se acha assim redigido:

**Receita de Venda de Imóveis. Atividade Imobiliária. Análise do Contexto.**

O simples fato de o imóvel estar alugado é insuficiente para desvirtuar a sua característica de estoque. Deve-se avaliar o contexto operacional para concluir acerca da correta contabilização do ativo.

*Por último, a forma pela qual o imóvel foi registrado contabilmente não trouxe qualquer reflexo no âmbito do IRPJ e da CSLL, tendo em vista a forma de tributação pela lucro presumido.*

Essas razões levam a concluir pela exclusão do crédito tributário relativo ao ganho de capital na venda do imóvel.

No acórdão recorrido, tal qual ocorrido no paradigma nº 1301-003.022, os imóveis adquiridos estavam locados, conforme taxativamente reconhecido pela decisão de primeira instância que, taxativamente, afirmou por sua vez, “*o imóvel foi adquirido para fins de locação*”.

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<sup>1</sup>, lembrando que a aquisição em questão somente se deu 23/09/1995.

Ressalta-se ainda que, nos dois casos, os imóveis foram inicialmente registrados no Ativo Imobilizado e somente posteriormente foram reclassificados para “Estoques” e revendidos.

É certo que, à época da aquisição dos imóveis, o contribuinte do caso paradigmático já possuía em seu objeto social a atividade de compra e venda de imóvel, enquanto que, nos presentes autos, o Recorrente adquiriu os imóveis em 23/09/2005 e, dois meses após (11/2005), inseriu em seu contrato social a atividade de compra e venda de imóvel (cláusula 3ª, “h” – fls. 177-183). Contudo, **a alienação do bem se deu praticamente quatro anos após essa inserção de atividade em seu objeto social** (reclassificação dos bens para “Estoques” em 02/01/2009 e realização de venda em 17/07/2009), restando evidenciada a similitude dos casos em especial pela passagem do voto do paradigma que assim explica:

*Note-se que não ocorreu alteração de objeto social às vésperas da venda do imóvel, para criar, no plano meramente formal, uma situação capaz de afastar a tributação mais gravosa.*

Ainda nesse contexto, não prosperam os argumentos de que somente após a ação de tombamento proposta pelo Ministério Público é que a Recorrente inseriu em seu objeto social a atividade de compra e venda de imóvel: os imóveis foram adquiridos, repita-se, em 23/09/2005, dois meses após, houve a inserção dessa atividade no objeto social (11/2005) e a ação do Ministério Público somente foi proposta no ano de 2007, portanto, não havendo qualquer relação de causa e efeito entre a referida ação e a alteração contratual.

Ressalta-se que pequenas peculiaridades dos processos decorrentes de circunstâncias fáticas e jurídicas colaterais, não retiram a *similitude* fática exigida para dirimir-se divergência específica a respeito da interpretação jurídica sobre a possibilidade, ou não, de o contribuinte reclassificar um bem antes mantido no Ativo Imobilizado, para estoque, seguido de venda e tributação, no lucro presumido, utilizando-se coeficientes de presunção legal aplicáveis à receita bruta (conforme paradigma 1), ou a necessidade de tributação como sendo ganho de capital (nos termos do acórdão recorrido).

---

<sup>1</sup> O art. 3º de seu contrato social, conforme definido no art. 18 de sua alteração contratual de 06/08/2003, passou a ter a seguinte redação:

*Artigo 3º - A sociedade tem por objeto social, as atividades de: Construção de linhas de transmissão de energia elétrica, obras civis nas linhas de montagem e lançamento, construção de linha para instalação de fibra óptica subterrânea e aérea, locação de veículos, locação de máquinas e equipamentos e **locação de imóveis.***

Dessa forma, com a devida vênia à robusta sustentação oral realizada pela PGFN e ao conselheiro que entendeu pelo não conhecimento do recurso, o paradigma n.º 1301-003.022 mostra-se apto a ensejar o conhecimento do Apelo do Contribuinte.

Contudo, em relação ao segundo paradigma (Acórdão n.º 1102-001.329), com a razão a PGFN ao afirmar que esse poderia ser admitido como divergência válida para o conhecimento do recurso.

Isso porque o paradigma tratava de caso específico de um shopping center, tendo os imóveis sido registrados no então Ativo Permanente e posteriormente reclassificados para estoques em face do disposto no CPC 28. Ou seja, nesse caso, a maturação do investimento até que o empreendimento fosse desenvolvido era ínsito à própria operação, e a reclassificação somente poderia ser realizada quando estivesse em condições de negociação.

Conforme se observa, o contexto fático tratado nesse segundo paradigma destoa significativamente daqueles que nortearam o acórdão recorrido, não sendo possível, nessas circunstâncias, falar-se em divergência da interpretação da legislação tributária, uma vez que tais diferenças interpretativas decorrem justamente da dissimilitude dos contextos fáticos enfrentados nos respectivos julgados.

Desse modo, encaminho meu voto para CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte com base no primeiro paradigma.

## 2 MÉRITO

A infração devolvida a essa C. Turma diz respeito a ganho de capital originado da alienação de bem imóvel em que a autoridade fiscal lançadora argumenta que os imóveis alienados estavam registrados contabilmente no ativo não circulante (imobilizado) desde sua aquisição, inclusive mediante registro contábil de sua depreciação e, nessa circunstância, o montante relativo à venda desses bens deveria ser tratado como ganho de capital, e não como receita bruta da atividade, nos termos realizados pelo Contribuinte. Em suma: o Fisco entendeu tratar-se de ganho de capital e a Recorrente, por sua vez, entende que as operações devem ter tratamento de receita bruta da atividade.

A decisão recorrida confirma esse entendimento. Confira-se:

Em 23/09/2005, o contribuinte adquiriu em hasta pública os imóveis descritos na folha 221, registrando contabilmente na conta 12031987 – Imóvel do Ativo Permanente, onde permaneceram registrados até 02/01/2009, quando foram transferidos para a conta 110301987 – Imóveis Diversos a Comercializar. Logo em seguida, em 17/07/2009, o contribuinte efetuou a alienação dos referidos imóveis, reconhecendo o valor da venda como receita da sua atividade (fls. 53/55).

O autuante afirma que se trata venda de bens do ativo permanente e, conseqüentemente, o contribuinte deveria ter apurado o ganho de capital e adicionado ao Lucro Presumido para fins de tributação do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Nesse aspecto tem razão o autuante e a DRJ. Em que pese a legislação não vede a reclassificação contábil, a classificação de um bem como ativo imobilizado ou circulante deve ser aferida no momento da sua aquisição. Assim é que, quando adquirido o Recorrente tinha a intenção e vontade de classificá-lo como ativo permanente. E assim o fez.

Tanto assim que, o Recorrente confessa que era a sua intenção. Ademais, afirma que só procedeu à alienação do ativo em razão das implicações de uma Ação Civil Pública. Assim, ao decidir vender o imóvel o reclassificou com a intenção reduzir a tributação na operação.

Outrossim, a fazer valer a tese do contribuinte, ele poderia ter classificado o ativo como imobilizado (como o fez), ter usufruído da sua depreciação (como também o fez), e depois simplesmente reclassificar para vender o bem com uma tributação reduzida.

Assim, o contribuinte deveria ter apurado ganho de capital e adicionado o resultado ao Lucro Presumido do período de apuração correspondente, pois o registro contábil original se apresentava correto.

Ademais, na época da aquisição do referido imóvel o contribuinte não tinha por objeto social atividades de construção civil, mas sim de locação. Desse modo, verifica-se que a classificação contábil originalmente adotada pelo contribuinte foi correta, pois observou qual o destino do bem no momento da aquisição.

Acrescente-se que o contribuinte efetuou a depreciação contábil do bem, procedimento cabível somente para os bens do ativo imobilizado.

Já tive a oportunidade de participar de julgamento sobre o tema, justamente no primeiro paradigma apontado pela Recorrente, Acórdão n.º 1301-003.022, ocasião em que acompanhei o voto do ilustre Conselheiro Roberto Silva Junior em que se entendeu correto o tratamento adotado pelo contribuinte ao tributar, no lucro presumido, as operações de venda como receita bruta da atividade. Peço vênias para transcrever o bem fundamentado voto condutor do aresto em questão:

Como se percebe, a controvérsia gira em torno de definir, para fins de IRPJ e CSLL, se os valores recebidos pela venda do imóvel devem ser classificados como receita bruta, como fez a recorrente; ou se o fato caracteriza um resultado não operacional, atraindo a tributação do ganho de capital.

O argumento central da Fiscalização é de que, tendo sido imóvel alugado a um terceiro, ele assumia a condição de ativo imobilizado. É indiscutível que a circunstância de o imóvel ser objeto de contrato de locação presume tratar-se de bem do ativo não circulante, o qual, se alienado, dá ensejo à apuração de ganho de capital. Não é assim, todavia, na situação em exame, em face de circunstâncias e particularidades inerentes ao caso.

O primeiro ponto a destacar é que a recorrente é empresa que se dedica, entre outras atividades, à compra e venda de bens imóveis; atividade incluída no objeto social da recorrente **muito antes da aquisição do imóvel** cuja venda motivou o lançamento aqui contestado.

O imóvel em questão pertencia à MR Sul Logística Ltda. e ingressou no patrimônio da recorrente mercê da incorporação daquela empresa por esta,

ocorrida em julho de 2008, e registrada na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, em agosto do mesmo ano, como se constata da matrícula n.º 34.175 do Cartório de Registro de Imóveis do Município de Cachoeirinha, no Rio Grande de Sul (doc. 100).

Note-se que não ocorreu alteração de objeto social às vésperas da venda do imóvel, para criar, no plano meramente formal, uma situação capaz de afastar a tributação mais gravosa. Ademais, como ressaltou a recorrente, parte expressiva de sua receita advém da venda de imóveis, o que mostra que não foi esporádica, nem eventual a alienação do imóvel registrado sob a matrícula n.º 34.175. Vender e comprar imóveis eram negócios jurídicos intrínsecos à atividade econômica da recorrente, praticados com habitualidade.

Além disso, o fato de o imóvel ter sido locado não é, por si só, prova de que a recorrente o tenha adquirido para esse fim específico. Nesse ponto, vale reproduzir afirmação da autoridade lançadora no Relatório da Ação Fiscal (fls. 451 a 480):

[...]

Como se infere das palavras da autoridade fiscal, o imóvel, quando adquirido pela recorrente, já se encontrava locado para AGR Sul Logística Ltda. É certo que o contrato de locação poderia ter sido rompido, já que não estava averbado na matrícula do imóvel. A recorrente preferiu não exercer esse direito.

A questão, sob esse aspecto, não chegou a ser discutida nos autos, mas a denúncia do contrato de locação deveria ser feito em tempo relativamente exíguo, noventa dias do registro da compra, e talvez não fosse conveniente abrir da receita de aluguel se ainda não havia negociação iniciada para a venda do imóvel.

Seja como for, o próprio relatório da Fiscalização atesta que o imóvel jamais foi utilizado como estabelecimento matriz ou filial da recorrente, não era loja, depósito, nem fábrica. Ademais, o fato estar locado não é incompatível com a finalidade de venda, já que a locação do bem não impede sua alienação.

Nesse sentido já decidiu este Conselho, no CARF n.º 1401-001.225, cuja ementa, na parte que diz respeito à matéria aqui discutida, se acha assim redigido:

**Receita de Venda de Imóveis. Atividade Imobiliária. Análise do Contexto.**

O simples fato de o imóvel estar alugado é insuficiente para desvirtuar a sua característica de estoque. Deve-se avaliar o contexto operacional para concluir acerca da correta contabilização do ativo.

Por último, a forma pela qual o imóvel foi registrado contabilmente não trouxe qualquer reflexo no âmbito do IRPJ e da CSLL, tendo em vista a forma de tributação pela lucro presumido.

Essas razões levam a concluir pela exclusão do crédito tributário relativo ao ganho de capital na venda do imóvel.

No caso concreto, embora haja identidade da matéria tratada, há algumas circunstâncias fáticas distintas, conforme já tratado no conhecimento do recurso: naquele precedente, à época da aquisição dos imóveis, o Contribuinte já possuía em seu objeto social a atividade de compra e venda de imóvel, enquanto que, nos presentes autos, o Contribuinte adquiriu os imóveis em 23/09/2005 e dois meses após (11/2005) inseriu em seu contrato social a atividade de compra e venda de imóvel (cláusula 3ª, “h” – fls. 177-183), **em que pese a alienação do bem tenha se dado praticamente quatro anos após essa inserção de atividade em seu objeto social** (reclassificação dos bens para “Estoques” em 02/01/2009 e realização de venda em 17/07/2009).

Por outro lado, há inúmeras coincidências: nos dois casos os imóveis em questão registrados no Ativo Imobilizado e foram locados, e somente posteriormente foram reclassificados para “Estoques” e revendidos.

Compulsando os autos e revisitando a legislação pertinente, entendo que meu voto proferido no Acórdão n.º 1301-003.022 deve manter-se inalterado: a não ser que se verifique que eventuais alterações contratuais sejam oportunistas de modo a inserir no objeto social do contribuinte, casuisticamente, operações de compra e venda de imóvel – o que não ocorreu nos presentes autos -, a reclassificação contábil (de Ativo Não Circulante para Estoques) e posterior revenda de imóveis em pessoas jurídicas que possuam entre as atividades contidas em seu objeto social “a compra e venda de imóveis” deve ser dado o tratamento de receita da atividade, nos termos do inciso I do art. 25 da Lei n.º 9.430/96.

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<sup>2</sup>.

Nessas mesmas circunstâncias, em recente pronunciamento a Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Cosit n.º 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.

Ainda que abordando legislação veiculada posteriormente à ocorrência dos fatos geradores tratados nos presentes autos - e que é taxativa ao determinar a apuração de ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis<sup>3</sup> - peço vênha para transcrever

---

<sup>2</sup> O art. 3º de seu contrato social, conforme definido no art. 18 de sua alteração contratual de 06/08/2003, passou a ter a seguinte redação:

*Artigo 3º - A sociedade tem por objeto social, as atividades de: Construção de linhas de transmissão de energia elétrica, obras civis nas linhas de montagem e lançamento, construção de linha para instalação de fibra óptica subterrânea e aérea, locação de veículos, locação de máquinas e equipamentos e **locação de imóveis.***

<sup>3</sup> A Lei n.º 12.973/2014 inseriu o § 1º no art. 25 da Lei n.º 9.430/96, nos seguintes termos:

*Art. 25. [...]*

*§ 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 n.º 12.973, de 2014)*

os principais trechos dessa importante interpretação emanada pela Receita Federal, a qual, ainda que não vincule os membros do CARF, demonstra, à saciedade, a insubsistência da exigência fiscal quanto a infração ainda em litígio nos presentes autos:

[...]

7 O art. 25 da Lei n.º 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 n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 12.973, de 2014) (grifou-se)

8 Essa matéria é tratada na Instrução Normativa RFB n.º 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 n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta tal qual definida pelo art. 12 do Decreto-Lei (DL) n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 12.973, de 2014) (grifou-se)

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.

13 Sendo assim, essas espécies de receita devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido mediante aplicação a elas do coeficiente de presunção a que se referem os arts. 15 e 20 da Lei n.º 9.249, de 1995.

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".*

16 Trata-se de sociedade que explora o ramo imobiliário, exercendo diversas atividades pertinentes a essa empresa, dentre as quais a locação de imóveis próprios e a compra e venda de imóveis. Desse modo, tem-se que as receitas ordinárias, diretamente decorrentes das operações em si e o lucro, ambos originados dessas atividades, devem ser considerados, para fins de aplicação do disposto nos arts. 11 e 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, como receita bruta e lucro operacional.

17 *Importante esclarecer, neste ponto, que a forma de escrituração contábil das operações por parte do contribuinte não é algo que tenha o condão de determinar, por si só, a norma de incidência tributária.* Quanto a isso, inclusive, existe antiga orientação, consubstanciada no Parecer Normativo (PN) CST n.º 347, de 1970, segundo a qual "às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte".

18 Não obstante isso, é importante destacar que, nos termos do art. 109 do Código Tributário Nacional, os institutos, conceitos e formas do direito privado empregados na legislação tributária têm sua definição, conteúdo e alcance determinados de acordo com esse ramo do direito, cabendo à norma tributária apenas conferir-lhes os efeitos nesta seara. Sendo assim, quando o dispositivo tributário prevê que as receitas decorrentes da alienação de investimentos, imobilizado ou intangível devem ser computadas para fins de

determinação do ganho de capital, é necessário buscar no direito privado os contornos jurídicos desses subgrupos. Para tanto, vejamos o que dispõe a Lei n.º 6.404, de 1976:

**Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976**

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 n.º 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. [grifos do original]

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 [grifos do original]

(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. [grifos do original]

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.* [grifos do original]

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. [grifos do original]

§ 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: [grifos do original]

(...)

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 [grifos do original]

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

(...)

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. [grifos do original]

§ 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.

[itálicos ora inseridos]

[...]

Salienta-se que o CPC 28 – Propriedade para Investimento, corrobora esse entendimento externado pela Receita Federal. A esse respeito, o Manual de Contabilidade<sup>4</sup> assim aborda o tema:

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.

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

---

<sup>4</sup> 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.

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.

E não há que se falar que tais pronunciamentos não se aplicariam aos períodos de apuração de que trata o presente processo, pois, a antiga Norma Brasileira de Contabilidade NBC T.3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura Das Demonstrações Contábeis, em seu item 3. 2.10 (Ativo), III, “a” e “b” já deixavam claro que se classificam no então Ativo

Permanente/Investimentos os “direitos que não se destinem à manutenção das atividades-fins da Entidade”<sup>5</sup>.

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 aluguéis - 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.

Por fim, cabe ressaltar ainda que o fato de o Contribuinte ter depreciado os imóveis em questão, em nada afetaram a apuração de IRPJ e de CSLL, uma vez que sua apuração se deu com base no lucro presumido.

### 3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial, e, no mérito, em DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto

---

<sup>5</sup> 3.2.2.10 – As contas que compõem o ativo devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em:

I – Circulante

[...]

II – Realizável a Longo Prazo

[...]

III – Permanente

São os bens e direitos não destinados à transformação direta e meios de pagamento e cuja perspectiva de permanência na Entidade ultrapasse um exercício. É constituído pelos seguintes subgrupos:

a) Investimentos

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

b) Imobilizado

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

c) Diferido

São as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais um exercício social.

Fl. 24 do Acórdão n.º 9101-005.772 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 11030.722214/2012-41

## Declaração de Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Com a devida vênia ao brilhante voto do nobre colega Relator, solicitei a presente declaração de voto para esclarecer alguns pontos que me levaram a votar pelo não conhecimento do Recurso e, também, no mérito por ter acompanhado o relator pelas conclusões.

É necessário ressaltar que fui o Relator do Acórdão n.º 1401-002.158, ora Recorrido. Na oportunidade a Turma Ordinária por unanimidade negou provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte e, um dos principais pontos de debate (e que foi fundamento principal da decisão) referia-se à possibilidade ou não da realização da reclassificação contábil realizada pelo contribuinte.

Por sua vez, no caso indicado como paradigma observa-se que nele o contribuinte não procedeu a nenhuma reclassificação e, além disso, possuía como principal atividade econômica a compra e venda de imóveis. Trata-se de situação fática absolutamente distinta do caso ora em análise.

Em razão disso orientei meu voto pelo não conhecimento do Recurso Especial, no que fui vencido.

No mérito, cumpre ressaltar que permaneço firme na convicção e nos fundamentos que me levaram às conclusões exaradas no respectivo Acórdão recorrido. Decisão que foi tomada à unanimidade, diga-se de passagem.

No caso concreto, o contribuinte não realizava atividades de compra e venda de imóveis, apenas inserindo a atividade em seu contrato social!

No mais, o imóvel adquirido foi corretamente classificado como ativo imobilizado porque de fato era essa a sua natureza e assim permaneceu por anos. Ressalte-se ainda que o contribuinte aproveitou do benefício da depreciação do ativo integralmente para, então, reclassificar o imóvel e vendê-lo com uma tributação mais favorável. Desta forma, o contribuinte trilhou o caminho “do melhor dos 2 mundos”, aproveitando o que havia de melhor nas consequências tributárias das duas classificações. Trata-se de atitude que considero danosa e que afeta a competitividade e livre concorrência com contribuinte que efetivamente desenvolvem atividades de compra e venda de imóveis e os classificam no estoque.

Entretanto, o que me levou ao fato de acompanhar o voto do relator para dar provimento ao recurso foi a divulgação da Solução de Consulta COSIT n. 7 de 04/03/2021, não existente à época do julgamento.

Por mais que entenda que uma Solução de Consulta não vincule este julgador, o fato é que elas formalizam o entendimento que a Receita Federal possui na interpretação das normas contábeis e tributárias.

Desta forma, por mais que discorde da conclusão a que chegou a referida Solução de Consulta, não posso deixar de considerar que essa é a interpretação vigente para a

Administração Pública e, caso o contribuinte fosse fiscalizado hoje, não seria questionado pelo procedimento contábil que realizou.

Em outras palavras, se a Solução de Consulta existisse à época dos fatos geradores inexistiria lide a ser dirimida no presente momento, e tal fato tem relevância e precisa ser considerado por este julgador.

Essas foram as razões que me levaram a acompanhar o resultado do voto, mas pelas conclusões.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

## **Declaração de Voto**

Caio Cesar Nader Quintella, Conselheiro

Acompanhando o bem fundamentado voto do I. Relator, registra-se aqui a total concordância com o seu posicionamento meritório, justificando o entendimento pela procedência do Recurso Especial da Contribuinte, permitindo-se alguns comentários e ponderações sobre o tema.

Este mesmo Conselheiro já teve a oportunidade de se pronunciar sobre essa temática nos v. Acórdãos nº 1402-002.874, de 19 de fevereiro de 2018, e nº 1402-003.859, de 16/04/2019, ainda no âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção.

O *cerne* da matéria é a devida classificação e o conseqüente tratamento fiscal do produtor de alienação de imóvel pela Recorrente, tributado como *receita bruta imobiliária*, operacional, entendendo a Fiscalização que tal operação deveria dar margem, na verdade, a ganho de capital, pela natureza e tratamento contábil histórico do bem, no *Ativo Não Circulante (Imobilizado)*.

Um dos principais fundamentos do Fisco é a exploração prévia do imóvel pela Recorrente, por meio de locação, o que evidenciaria sua *exploração* como *Ativo Não Circulante* e não parte do *Estoque*, destinado à venda – como derradeiramente procedida.

Pois bem, não obstante o I. Relator, Fernando Brasil de Oliveira Pinto – muito acertadamente - tenha não só demonstrado que o conjunto factual da demanda se amolda à posição *permissiva* em relação á conduta da Contribuinte, estampada na Solução de Consulta COSIT n.º 7, de 04 de março de 2021, como também concluiu que *sequer deveriam ser classificados inicialmente como Ativo Imobilizado, e, ainda que 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*, entende-se por aprofundar o tema da possibilidade e prerrogativa, contábil e legal, dos contribuintes de *cambiar* a classificação contábeis de seus bens imóveis.

Ou seja, *in casu*, a conclusão alcançada foi de que tais imóveis tratavam-se de *propriedades para investimento*, nos termos do CPC28, adquiridas e mantidas exclusivamente para a obtenção de rendimentos e não *para uso corrente ou pretendido na manutenção das atividades operacionais da entidade*, já se afastando, assim, a classificação de *Ativo Não Circulante (Imobilizado)*, como consta da acusação. Porém, mesmo que se tais bens fossem parte do Ativo Imobilizado, ainda assim, seria legítimo seu câmbio para o Ativo Circulante (Estoque), adequadamente tributando-se seu produto de alienação como receita bruta imobiliária, operacional.

É certo que a descrição e a circunscrição dos objetivos de uma companhia é de livre deliberação dos seus sócios, sendo inclusive elemento passível de modificações a qualquer tempo, sem necessidade de aval ou autorização pública, fazendo parte da liberdade empresarial conferida aos atores da iniciativa privada.

Já em relação ao critério para a classificação de um determinado bem como Ativo Não Circulante (*Imobilizado*) ou Ativo Circulante (como *Estoque*), o tema possui regulamentação pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Temos, primeiro, a definição de *Ativo Imobilizado*, ao tempo dos *atos geradores*, na Resolução CFC n.º 1.177/09 (repetidos no CPC 27), onde se professa que *Ativo imobilizado é o item tangível que: é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos e se espera utilizar por mais de um período.*

Todavia, tal classificação não pode ser procedida por observação isolada dessa posição. Nesse sentido, para a sua devida e precisa determinação, é necessária a análise conjunta e o cotejo de tal *primeira* regra com o CPC 26R1, também aplicável aos fatos sob análise, que traz a definição de Ativo Circulante:

Ativo circulante

66. O ativo deve ser classificado como **circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios**:

(a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;

**(b) está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;**

(c) espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou

(d) é caixa ou equivalente de caixa (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa), a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes. (destacamos)

Verifica-se em ambas regras contábeis a presença do termo *mantido* e, especificamente no CPC 26R1, reza-se que para classificar determinado bem como *Ativo Circulante* basta a sua manutenção essencialmente com o propósito de ser negociado.

E, como é certo no universo das Ciências Contábeis, a intenção registrada dos gestores do destino e uso de um certo bem determinará as razões de sua *manutenção* e o seu *propósito* dentro do conjunto patrimonial de uma determinada companhia, mormente quando o bem em questão presta-se tanto para guarnecer e manter a fonte produtiva ou, igualmente, para a alienação comercial, dentro das atividades propriamente eleitas para aquela empresa.

É o caso dos imóveis pertencentes às empresas com objetos sociais que contemplam atividades imobiliárias.

Posto isso, a devida confirmação da adequação da classificação de um determinado bem, além da destinação inicial determinada pelos gestores, exige uma análise racional, realista e amplamente contextualizada das atividades que efetivamente são desempenhadas pela companhia, inclusive ponderando as características específicas do bem, as práticas de mercado e os elementos *pragmáticos* da dinâmica empresarial em que a empresa está inserida.

Nesse sentido, não pode se aceitar ficar uma empresa *condenada* à imutabilidade da exploração de determinadas atividades operacionais, sendo livre e garantida a alteração de seu objeto e da classificação contábil de seu acervo, para se enveredar por outras iniciativas, a qualquer tempo, valendo-se do patrimônio que já possui.

Tratando precisamente do tema, entende a Receita Federal do Brasil que a reclassificação contábil dos bens pré-existentes no patrimônio da sociedade, mesmo antes da alteração de objeto social para contemplar *venda de bens imóveis*, por empresa optante pelo Lucro Presumido, dão margem à tributação do produto de sua venda como *operacional*, como consta da Solução de Consulta COSIT n.º 254/2014:

#### 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 n.º 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.

Dispositivos Legais: Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 20; e Instrução Normativa SRF n.º 390, de 30 de janeiro de 2004, art. 3.º.

(...)

15. Pois bem. A dúvida que motivou a consulta, nos moldes em que se encontra formulada, cinge-se à tributação relativa à venda de um imóvel, registrado em conta de estoque, adquirido antes da alteração do contrato social que incluiu as atividades de loteamento e compra e venda de imóveis dentre aquelas pertencentes ao objeto empresarial da consulente.

16. Nessa delimitação temática, a questão interpretativa a esclarecer é se a receita bruta de venda do imóvel efetuada em tais condições, por caracterizar a operação atividade imobiliária, sujeita-se aos percentuais de presunção do lucro.

17. Para responder a essa indagação, é necessário verificar se a aquisição do imóvel antes de formalizada no registro do comércio a inclusão da atividade imobiliária no objeto social da consulente é fator impeditivo à aplicação do percentual de presunção sobre a receita dessa alienação.

18. Considerar impedimento significa afirmar que a formação do estoque de bens para revenda somente pode se dar a partir da inclusão da atividade imobiliária no registro do comércio, de maneira que não seria possível um imóvel adquirido anteriormente à alteração contratual integrar o estoque dessa atividade econômica.

**19. Contudo, parece intuitivo que esse raciocínio se mostra incompatível com a própria dinâmica e organização das entidades empresariais, que exigem, muitas vezes, a redefinição de suas atividades e a deliberação sobre a destinação a ser dada aos elementos patrimoniais, para fins de exploração do seu objeto social.**

**20. Assim, é legítimo concluir que, no processo de organização que abrange a inclusão das atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos e compra e venda de imóveis próprios e de terceiros, a pessoa jurídica poderá definir quais bens integram o seu estoque para venda, tanto aqueles adquiridos com o propósito comercial de venda, quanto aos bens previamente integrantes de seu patrimônio, para os quais há decisão de redirecioná-los ao comércio.**

21. Postos em contexto esses aspectos inerentes à atividade empresarial, seria de surpreender que a legislação tributária condicionasse a incidência da margem presumida sobre as receitas da atividade imobiliária ao momento de aquisição dos imóveis destinados a venda. Inexiste, porém, tal restrição temporal.

22. De modo que, formado o estoque de imóveis para venda, a pessoa jurídica que explore atividade imobiliária, optante pelo lucro presumido, deverá considerar como receita bruta o montante recebido pelos bens vendidos, cuja base de cálculo presumida do IRPJ e da CSLL, em cada mês, será determinada mediante a aplicação, respectivamente, do percentual de 8 % (oito por cento) e 12 % (doze por cento) sobre essa receita bruta auferida.

23. Torna-se irrelevante, portanto, o fato de o imóvel comercializado ter sido adquirido em época anterior, quando a atividade imobiliária ainda não figurava nos atos constitutivos como objeto social da pessoa jurídica.

**24. Para considerar a receita como oriunda da sua atividade econômica, o que importa é que a pessoa jurídica exerça, de fato e direito, a atividade imobiliária quando auferir tal receita decorrente da alienação do imóvel destinado a esse fim.** (destacamos)

A Fiscalização não deve adotar entendimentos mais rigorosos do que aqueles institucionalmente manifestados pela Receita Federal do Brasil.

Devidamente avençado pelos titulares e registrada a atividade a ser desempenhada, ainda que *nova e diversa* daquela anteriormente praticada, não há motivo para a Autoridade Fiscal questionar a reclassificação dos bens da companhia, envolvidos em tal objetivo social.

Especificamente a prática de locação de bens imóveis, posteriormente destinados à venda, não tem o condão de modificar a natureza da operação realizada pela companhia e o tratamento fiscal de seu *resultado*.

Primeiro, pois, de um ponto de vista empresarial, a própria Lei das S/A impõe aos dirigentes o dever de diligência e de boa administração, devendo sempre se buscar as medidas mais eficientes e vantajosas para a saúde financeira e continuidade da companhia. Se um determinado bem, ainda que historicamente destinado ao *Ativo Não Circulante (Imobilizado)*, apresenta-se ocioso, é natural encontrar outra destinação.

Mesmo se decidido que tal imóvel será, então, destinado à venda, a sua exploração circunstancial por meio da locação, antes ou simultaneamente à reclassificação como *Estoque*, não modifica a sua devida natureza contábil e efetiva destinação.

E entende este Conselheiro que a *locação* do imóvel disponível, em período que precede a sua efetiva alienação comercial, mostra-se uma solução negocial para a eficaz mitigação de dispêndios com a sua manutenção e maneira de preservar as suas condições, garantindo também o seu domínio, vez que a contraprestação de seu uso cobre gastos *basais* da propriedade, por meio de *posse* de terceiro contratualmente firmada, que não ameaça a sua titularidade.

Ora, o industrial e os comerciários acondicionam e protegem os bens de seu *Estoque*, evitando sua perda e perecimento, naturalmente elegendo a forma que apresenta melhor relação *custo-benefício*.

O simples raciocínio de que, na medida que contribuinte locava imóveis, posteriormente vendidos, mesmo dentro da atividade societária de *compra e venda de imóveis próprios*, isso os caracteriza como parte do *Ativo Imobilizado* é improcedente, posto que desconsidera o contexto empresarial e comercial específico da sua manutenção e a efetiva intenção de alienação de tal bem (e o arcabouço jurídico, indiretamente envolvido em tais circunstâncias).

A análise contextual, ampla e *pragmática*, é de suma importância no universo da contabilidade, se não decisiva para aplicação de seus conceitos e regras.

E confirmando tal posição, confira-se o Acórdão n.º 1402-001.956, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção desse E. CARF, de votação unânime, proferido sob a relatoria do I. Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, publicado em 11/05/2015:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

Ementa

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

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

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

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

Recurso Voluntário Parcialmente Provido. (destacamos)

Diante do exposto, prestando novamente as devidas homenagens ao I. Relator, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella