



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.720238/2017-85
ACÓRDÃO	9101-007.449 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CCD ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA - EPP

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

UCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS ALUGADOS ANTERIORMENTE. RECLASSIFICAÇÃO DE INVESTIMENTO PARA CIRCULANTE. RECEITA BRUTA.

Não se conhece de Recurso Especial quando os Acórdãos comparados não possuem semelhança, mormente as questões fático-jurídicas de relevo consideradas em cada um dos casos analisados. No caso do Acórdão Paradigma, não havia discussão sobre o imóvel ter sido utilizado anteriormente para aluguel, aspecto este analisado pelo Acórdão Recorrido. Além disso, a edição posterior de Solução de Consulta teve relevo no Acórdão Recorrido, sendo que tal entendimento inexistia ao tempo do Acórdão Paradigmático.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência da PGFN (fls. 577/604) em face do Acórdão nº 1402-006.708, de 23/11/2023, por meio do qual o Colegiado *a quo* deu PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Assim restou assentado o Recurso ora Recorrido:

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

Ano-calendário: 2012

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 investimento.

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 maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, exonerando o crédito tributário lançado em sua integralidade, vencido o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone que negava provimento. A Conselheira Miriam Costa Faccin participou do julgamento mas não votou, porque o Conselheiro Luciano Bernart, a quem substituiu na sessão, já havia proferido seu voto.

O Despacho de Admissibilidade (fls. 623/629) admitiu a existência de um dissídio jurisprudencial, nomeando a matéria como: **“A decisão gerencial de classificação no momento da aquisição do imóvel é que orienta a tributação no momento da sua venda”**, na medida em que o Recurso Especial não teria sido específico. Como Paradigma, admitiu o dissenso baseado em

suposta divergência apenas em relação a um dos dois Acórdãos Oferecidos: **Acórdão Paradigma nº 1101-000.930¹²**.

Eis as razões para a admissão:

Análise do primeiro paradigma -- Acórdão nº 1101-000.930

As semelhanças entre as situações enfrentadas pelo acórdão recorrido e pelo primeiro paradigma são muitas, tornando a situação bem assemelhadas, em relação a matéria dita divergente:

- ambos tratam da tributação ou não de ganho de capital em relação a bens imóveis inicialmente classificados como ativo imobilizado ou se consistiria em atividade operacional da empresa sujeita ao lucro presumido;
- as respectivas interessadas possuíam a atividade de venda de imóveis “prevista no seu objeto social, muito embora não o exercessem com frequência”;
- Em ambos os casos também houve “reclassificação do bem imóvel na conta ativo circulante ‘Estoque’ para venda...”

Em que pese a similitude fática entre os julgados as decisões foram completamente antagônicas entre si:

Isso porque a premissa da qual parte o acórdão recorrido de que não é a decisão gerencial de classificação contábil tomada no momento da aquisição do imóvel que definirá a natureza da tributação no momento da sua venda; é completamente rechaçada pela premissa jurídica principal adotada pelo primeiro paradigma, qual seja: em se tratando de imóveis que não foram adquiridos para revenda – independente do fato de a entidade também ter por objeto social a atividade imobiliária - **é a decisão gerencial no momento da aquisição do imóvel que orienta a tributação no momento da sua venda,**

Observar que não desnatura a premissa acima contemplada pelo primeiro paradigma, o fato de algum dos imóveis poderem ser classificados no subgrupo “Investimentos” (Ativo Permanente). Confira-se a passagem do paradigma que ratifica a referida ilação:

Nestes termos, o fato de um imóvel não se destinar à atividade-fim a entidade apenas importa a sua alocação no subgrupo Investimentos, mas não o exclui do Ativo Permanente. A classificação dos imóveis no Ativo Circulante, portanto, somente foi removida quando os dirigentes da entidade deliberaram a sua alienação, providência que seria desnecessária caso os imóveis tivessem sido adquiridos com a finalidade de revenda “

¹ Há um erro material na conclusão do Despacho de Admissibilidade, pois o primeiro paradigma é o Acórdão nº 1101-000.930, mas teria sido indicado, entre parênteses, o Acórdão nº 1202-00.844. Esse erro não invalida todo o arrazoado do Despacho de Admissibilidade, que descarta expressamente o Acórdão nº 1202.00.844, não sendo necessário o retorno para saneamento.

² PAF nº 19311.720244/201279

Posto isso, por meio do primeiro paradigma (Acórdão nº 1101-000.930) está perfeitamente configurado o dissídio jurisprudencial entre as decisões que também apresentam situações fáticas assemelhadas.

Instado a se manifestar, o Sujeito Passivo ofereceu contrarrazões (fls. 637/650), pugnando pelo não conhecimento do Recurso Especial da PGFN, em razão de ausência de similitude fática entre os Acórdão Recorrido e o Acórdão Paradigmático. Podemos extrair as razões pata tal apontamento de acordo com seguinte quadro sintético:

Acórdão Recorrido	Acórdão Paradigma (1101-000.930)
i) A empresa desenvolvia e possuía objeto imobiliário desde 2005	i) A empresa era industrial, e a atividade imobiliária era secundária e estava suspensa.
ii) O imóvel objeto da venda estava locado, e, portanto, gerador de renda imobiliária	iii) Os imóveis foram adquiridos para expansão do parque industrial, e não para venda (<i>“Para a Conselheira Edeli Pereira Bessa, relatora do acórdão paradigma, o ponto crucial que levou ao desprovimento do recurso do contribuinte e à manutenção do lançamento fiscal foi, justamente, de que os imóveis não foram adquiridos para aplicação em sua atividade imobiliária, mas para a pretendida expansão industrial da empresa”</i>)
iv) Aplicação dos fundamentos da SC nº 7/2021	
v) Aplicação não só da SC nº 7/2021, mas da SC nº 254/12 e nº 169/15.	

No mérito, o Sujeito Passivo alega a) o fato de possuir atividade imobiliária sete anos antes da venda do imóvel; a decisão de venda foi formalizada (em ata - fls. 40) três anos antes da efetiva venda; b) o imóvel nunca foi sede da empresa; após a venda do imóvel objeto do lançamento tributário, *“outras operações de venda foram realizadas”*; c) a *“Receita Federal, através da Solução de Consulta DISIT n. 139/2006 e das Soluções de Consulta COSIT 7/2021, 169/2015 e 254 chancelou, expressamente, a tributação da venda de imóvel como receita operacional mesmo nos casos de imóvel adquirido anteriormente à inclusão da atividade imobiliária no objeto social da empresa”*; d) *“A Solução de Consulta 7/2021 deixou claro que a reclassificação para a conta de estoques é admitida a partir da alteração do uso do imóvel, conforme CPC 28. Desse modo, o valor recebido na alienação do imóvel, mesmo alugado a*

terceiros, deve compor a receita bruta do contribuinte, sujeita ao índice de presunção do lucro, por constituir a atividade da empresa.; e) há precedentes na CSRF no mesmo sentido: Acórdão nº 9101-005.772.

É o relatório, naquilo que entendo essencial.

VOTO

TEMPESTIVIDADE

A tempestividade foi aferida quando do exame monocrático de admissibilidade, e o Recurso Especial da PGFN foi atestado como tempestivo.

CONHECIMENTO

Entendo que o Acórdão Paradigma não é apto a formar o dissídio jurisprudencial. A razão não é o fato da empresa no Acórdão Paradigma ser ou não industrial. Na leitura do voto vencedor (I. Conselheira Edeli Pereira Bessa), este fato seria irrelevante. Vejamos excerto:

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

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

(...)

O fato em questão não tem *duas naturezas jurídicas distintas*, mas sim o caráter de alienação de bens do ativo permanente, e não de operação mercantil, equivocadamente atribuído pelo sujeito passivo. De outro lado, certamente as decisões administrativas que autorizam o recolhimento do IRPJ sobre a margem

de 8% das vendas nos casos em que a *empresa possua como atividade a incorporação, o loteamento ou a venda de imóveis* têm em conta que esta atividade está sendo efetivamente exercida desde a aquisição dos imóveis com aquela destinação.

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

Como visto, para aquele Colegiado a decisão gerencial que define o desdobramento entre um ativo contabilizado no estoque ou no permanente, e , conseqüentemente, a aplicação do regramento tributário, é aquela no momento da aquisição do imóvel. Nesse particular, os Acórdãos Recorrido e Paradigmático poderiam conflitar.

Contudo, o distanciamento que entendo existir não é na análise dos normativos contábeis, mas no fato de no Acórdão Recorrido, toda a análise contábil teria sido chancelada pela Receita Federal através da Solução de Consulta COSIT nº 7/21. Este fato inexistente no Acórdão Paradigma. Ainda que não tenha este Conselheiro como ponto de divergência apenas um ato complementar, a questão que se impõe para fins de conhecimento diz respeito a um elemento de relevo (intepretação pela própria Receita Federal), que não se verificar no Acórdão Paradigmático.

Vejam os excertos do Acórdão Recorrido:

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:

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. Abaixo é copiado trecho de suas fundamentações, com os destaques do Relator:

(...)

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

(...)

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.

(....)

Como se vê, não existe, pelas normas contábeis, uma exigência de a pessoa jurídica exercer uma atividade específica de vendas. O que o dispositivo acima regula é apenas o momento em que a transferência deveria ser realizada.

No caso aqui tratado, ainda que houvesse erro, por parte da recorrente, com relação ao momento da transferência entre as contas, não vislumbro qualquer efeito tributário dele decorrente, muito menos na matéria aqui discutida.

Assim, não se pode dizer, ao meu sentir, que o Acórdão Paradigma reformaria o Acórdão Recorrido, se estivessem enfrentando o mesmo contexto interpretativo da própria Receita Federal do Brasil.

CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa

O recurso especial da Fazenda Nacional teve seguimento na matéria “*A decisão gerencial de classificação no momento da aquisição do imóvel é que orienta a tributação no momento da sua venda*”, com base no paradigma nº 1101-000.930, vez que, nos termos do exame de admissibilidade:

As semelhanças entre as situações enfrentadas pelo acórdão recorrido e pelo primeiro paradigma são muitas, tornando a situação bem assemelhadas, em relação a matéria dita divergente:

- ambos tratam da tributação ou não de ganho de capital em relação a bens imóveis inicialmente classificados como ativo imobilizado ou se consistiria em atividade operacional da empresa sujeita ao lucro presumido;

- as respectivas interessadas possuíam a atividade de venda de imóveis “prevista no seu objeto social, muito embora não o exercessem com frequência”;

- Em ambos os casos também houve “*reclassificação do bem imóvel na conta ativo circulante ‘Estoque’ para venda...*”

Em que pese a similitude fática entre os julgados as decisões foram completamente antagônicas entre si:

Isso porque a premissa da qual parte o acórdão recorrido de que não é a decisão gerencial de classificação contábil tomada no momento da aquisição do imóvel que definirá a natureza da tributação no momento da sua venda; é completamente rechaçada pela premissa jurídica principal adotada pelo primeiro paradigma, qual seja: em se tratando de imóveis que não foram adquiridos para revenda – independente do fato de a entidade também ter por objeto social a atividade imobiliária - **é a decisão gerencial no momento da aquisição do imóvel que orienta a tributação no momento da sua venda.**

Observar que não desnatura a premissa acima contemplada pelo primeiro paradigma, o fato de algum dos imóveis poderem ser classificados no subgrupo “Investimentos” (Ativo Permanente). Confira-se a passagem do paradigma que ratifica a referida ilação:

Nestes termos, o fato de um imóvel não se destinar à atividade-fim a entidade apenas importa a sua alocação no subgrupo Investimentos, mas não o exclui do Ativo Permanente. A classificação dos imóveis no Ativo Circulante, portanto, somente foi removida quando os dirigentes da entidade deliberaram a sua alienação, providência que seria desnecessária caso os imóveis tivessem sido adquiridos com a finalidade de revenda

Posto isso, por meio do primeiro paradigma (Acórdão nº 1101-000.930) está perfeitamente configurado o dissídio jurisprudencial entre as decisões que também apresentam situações fáticas assemelhadas. (*destaques do original*)

A Contribuinte, antes mesmo do exame de admissibilidade do recurso especial, em petição reiterada em contrarrazões, destacou a ausência de similitude fática entre o recorrido e os paradigmas indicados, frisando em face do recorrido que:

Portanto, os aspectos fáticos relevantes no caso em apreço, que levaram ao provimento do recurso voluntário pelo acórdão recorrido e que devem nortear eventual dissídio jurisprudencial, foram de que (i) a empresa desenvolvia e possuía em seu objeto social a atividade imobiliária – essa não era a sua atividade secundária; (ii) o imóvel objeto da venda estava locado a terceiros e, portanto, trazendo rendimentos de aluguéis à empresa cuja atividade era, justamente, imobiliária; (iii) em vista disso, conforme entendimento da própria Receita Federal por meio da Solução de Consulta nº 07/2021, adotada como fundamento para o provimento do recurso, a classificação correta do imóvel seria em Ativo Investimento, para o qual há previsão de transferência para a conta de Estoques para posterior venda; por fim, (iv) em se tratando de venda de imóvel por

empresa cuja atividade operacional é a imobiliária, tal receita deve se submeter aos percentuais de presunção, tudo na forma da Solução de Consulta Disit n. 139/2006 e das Soluções de Consulta nº 07/2021, 254/14 e 169/2015, essas últimas dotadas de efeitos vinculantes.

Adicionou que no paradigma nº 1101-000.930 tratava-se de *empresa industrial cuja atividade imobiliária, secundária, estava inclusive suspensa, como reconheceu a própria contribuinte*. E que, para esta Conselheira, *relatora do acórdão paradigma, o ponto crucial que levou ao desprovemento do recurso do contribuinte e à manutenção do lançamento fiscal foi, justamente, de que os imóveis não foram adquiridos para aplicação em sua atividade imobiliária, mas para a pretendida expansão industrial da empresa*.

Nestes autos, a acusação fiscal está pautada na constatação de que *o bem alienado NÃO foi adquirido para revenda, tendo constado inclusive no ativo imobilizado da empresa*. Trata-se de imóvel alienado no ano-calendário 2012 e que integrava o patrimônio da Contribuinte desde sua constituição em 30/08/2000. A autoridade fiscal anota que a atividade locação e venda de imóveis consta do objeto social da Contribuinte desde 17/08/2005, e que em 16/03/2009 foi deliberada *a destinação dos imóveis de propriedade da empresa, com fim específico para locação e/ou comercialização*. Antes disso, dois dos três imóveis de propriedade da empresa foram alienados em 2008. Em 12/01/2009 há registro de incorporação e loteamento de um quarto imóvel, e em 26/12/2012 é alienado o imóvel antes integralizado para constituição da Contribuinte em 30/08/2000.

A autoridade fiscal deduz, daí, *que a atividade imobiliária caracterizada pela compra e venda ou construção e venda de imóveis nunca foi a atividade operacional de fato da empresa*, e com respeito ao imóvel alienado em 2012, observou que ele esteve locado desde 23/11/2000, classificado no Ativo Imobilizado até meados de 2009, quando foi reclassificado para estoques, a evidenciar que ele não foi *adquirido com a intenção de ser revendido*. Assim, tal bem deveria estar classificado no Ativo Imobilizado e a receita obtida com sua alienação não é operacional. Referiu, ainda, a Resolução CFC nº 1025/2005, da qual extrai essa imposição *ainda que a pessoa jurídica possua a atividade de compra e venda de imóveis em seu objeto social e exerça regularmente tal atividade*.

O voto proferido por esta Conselheira no paradigma nº 1101-000.930 é invocado pela autoridade lançadora na parte em que reproduz a decisão de 1ª instância proferida naqueles autos, contrária à observância do Pronunciamento Técnico CPC nº 27 e em favor da submissão ao Princípio da Oportunidade, de modo a *não ficar a critério do empresário alterar, no tempo, a destinação originalmente dada a um bem, sobretudo tendo em conta as implicações tributárias da classificação contábil do bem e a inexistência, no caso, de uma motivação clara e objetiva, aplicável de forma generalizada a todos os bens adquiridos em função de peculiaridades de sua atividade que justificassem o procedimento de transferir bens do ativo não circulante para o ativo circulante*. Ao final de sua argumentação, a autoridade fiscal também transcreve a ementa do citado paradigma:

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.

O voto condutor do acórdão recorrido reporta a Solução de Consulta SRRF/10ª Região nº 139/2006 (anterior ao fato gerador autuado) e a Solução de Consulta COSIT nº 254/2014 (posterior ao fato gerador), observa que os Pronunciamentos Contábeis CPC nº 31, 27 e 16 não abordam a *transferência de contas do ativo não circulante, no caso aqui tratado ativo imobilizado, para o ativo circulante (Estoques)*, afirma a necessidade de uma regra contábil que enseje procedimento uniforme a ser adotado no âmbito do lucro real e do lucro presumido, e passa a tratar da Solução de Consulta COSIT nº 07/2021, destacando seus esclarecimentos nos seguintes pontos:

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 consulente afirma que, na sua atividade principal, realiza a venda e o aluguel de imóveis e que a operação descrita, a saber, a manutenção de imóveis para aluguel e posterior venda desses imóveis, é prática comum, o que denota habitualidade da operação, permitindo, assim, caracterizá-la como parte do ciclo operacional do seu negócio.

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

Observa-se que a Solução de Consulta se fundamenta na redação alterada do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e compara as disposições antes e depois da Lei nº 12.973/2014 para argumentar que, embora *a época dos fatos somente poderiam ser computados como receita bruta as vendas de bens nas operações de conta própria*, ainda assim a conclusão da Solução de Consulta seria aplicável a fatos pretéritos, vez que, tendo em conta as disposições do Pronunciamento Técnico CPC nº 28, *no Ativo Imobilizado somente poderão ser contabilizadas as propriedades ocupadas pelo próprio proprietário*, ao passo que *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*. Contudo, também naquele Pronunciamento vê-se que *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 o art. 12 do Decreto Lei nº 1.598/77, mesmo com sua antiga redação*.

Ao final, o voto condutor do acórdão recorrido ainda confronta os termos da acusação fiscal, no ponto em que invoca as Resoluções CFC nº 1.177/2009 e 1.178/2009, aduzindo quanto a esta última que:

Já a Resolução CFC nº 1.178/2009, refere-se às regras do tratamento contábil de propriedades para investimento. No entanto não foi detectada qualquer obrigatoriedade de a pessoa jurídica realizar atividades rotineiras de venda para a

sua reclassificação para conta de estoques. Segue abaixo o item desta Resolução citado no TVF:

57. As transferências para ou de propriedades para investimento devem ser feitas quando, e apenas quando, houver alteração de uso, evidenciada pelo seguinte:

(...)

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

(...)

Como se vê, não existe, pelas normas contábeis, uma exigência de a pessoa jurídica exercer uma atividade específica de vendas. O que o dispositivo acima regula é apenas o momento em que a transferência deveria ser realizada.

No caso aqui tratado, ainda que houvesse erro, por parte da recorrente, com relação ao momento da transferência entre as contas, não vislumbro qualquer efeito tributário dele decorrente, muito menos na matéria aqui discutida.

Nota-se, nestes termos, que argumentos do acórdão recorrido confrontam, precisamente, argumentos do paradigma que foram invocados pela autoridade fiscal para se opor à aplicação de Pronunciamentos Técnicos CPC, em especial o de nº 27, e em favor da submissão ao Princípio da Oportunidade, de modo a não *ficar a critério do empresário alterar, no tempo, a destinação originalmente dada a um bem, sobretudo tendo em conta as implicações tributárias da classificação contábil do bem e a inexistência, no caso, de uma motivação clara e objetiva, aplicável de forma generalizada a todos os bens adquiridos em função de peculiaridades de sua atividade que justificassem o procedimento de transferir bens do ativo não circulante para o ativo circulante.*

Dito de outra forma: admitir que a pessoa jurídica, mesmo sem *exercer uma atividade específica de vendas*, possa transferir o imóvel para estoques apenas em razão da *alteração de uso* decorrente da decisão de alienar o imóvel, significa reconhecer que fica *a critério do empresário alterar, no tempo, a destinação originalmente dada a um bem*, ainda que ausente *uma motivação clara e objetiva, aplicável de forma generalizada a todos os bens adquiridos em função de peculiaridades de sua atividade que justificassem o procedimento de transferir bens do ativo não circulante para o ativo circulante.*

A primeira dessemelhança apontada pela Contribuinte tem em conta o fato de ela desenvolver e possuir *em seu objeto social a atividade imobiliária – essa não era a sua atividade secundária*, ao passo que no paradigma nº 1101-000.930 tratava-se de *empresa industrial cuja atividade imobiliária, secundária, estava inclusive suspensa, como reconheceu a própria contribuinte.*

Importa esclarecer que a expressão “atividade imobiliária” é empregada sob diferentes conteúdos nesta discussão. A acusação fiscal especifica que a *atividade de compra e venda de bens imóveis não era atividade rotineira e normal da contribuinte fiscalizada*, embora

locação e venda constassem de seu objeto social, juntamente com várias outras atividades, desde a alteração registrada em 17/08/2005. Isto porque *houve apenas “vendas esporádicas”, permanecendo os imóveis antes adquiridos e vendidos por 4 (quatro) anos no patrimônio da Contribuinte. Daí a constatação de que a atividade imobiliária **caracterizada pela compra e venda ou construção e venda de imóveis nunca foi a atividade operacional de fato da empresa.** A atividade imobiliária desenvolvida como atividade principal da Contribuinte era a locação de imóveis de sua propriedade.*

A autoridade fiscal menciona os Pronunciamentos Técnicos CPC nº 16, 27 e 28, mas argumenta com base nas Resoluções CFC que os tornaram obrigatórios, assim se manifestando acerca da Resolução CFC nº 1.178/2009:

A Resolução CFC nº 1.178/2009 ainda determina que propriedades para investimento somente devem ser transferidas para estoques quando **houver alteração no seu uso** evidenciada pelo **começo do desenvolvimento das atividades dirigidas à venda** (item 57). A simples intenção de vender o imóvel, sem que haja o desenvolvimento das atividades dirigidas à venda, **não é suficiente** para que se transferia o bem para estoques.

Considerando que ambas Resoluções CFC nº 1.177/2009 e CFC nº 1.178/2009) referenciam os imóveis destinados a aluguel, pode-se ficar em dúvida a respeito de qual grupo contábil – ativo imobilizado ou investimentos – eles devem integrar. Todavia, para fins de tributação pelo Lucro Presumido, como veremos adiante, isto é irrelevante, tendo em vista que, tanto na alienação de bens do ativo imobilizado como na venda de propriedades para investimentos, deve-se apurar ganho de capital a ser incluído integralmente nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

As normas contábeis analisadas permitem concluir que apenas nos casos em que a compra/construção de imóveis para revenda é uma **atividade operacional rotineira** da pessoa jurídica é que estes imóveis devem ser registrados como estoques e, por conseguinte, classificar o produto da venda como receita bruta para tributação. *Contrario sensu*, nos casos em que não se trata de atividade normal de compra e venda da entidade, especialmente quando se destinam a aluguel, os imóveis devem ser classificados no ativo não circulante (subgrupo investimentos ou ativo imobilizado) e, assim, quando da alienação do bem, caberá a apuração do ganho de capital. *(destaques do original)*

Esta premissa é determinante para a conclusão de que *os imóveis destinados à locação devem ser classificados no ativo imobilizado, e, ipso facto, tratando-se da venda de bem do ativo imobilizado, a receita obtida por sua alienação é não operacional, e isto mesmo se a pessoa jurídica possua a atividade de compra e venda de imóveis em seu objeto social e exerça regularmente tal atividade (o que não é o caso da CCD, conforme já demonstrado).* Neste contexto, inadmissível seria a reclassificação promovida em 2009, que deslocou os imóveis

vendidos para estoques, no Ativo Circulante. Vale a transcrição do ponto da acusação fiscal no qual se situa a divergência jurisprudencial suscitada pela PGFN:

Não se pode omitir o antigo e perene entendimento da Receita Federal expresso no Parecer Normativo CST nº 108, de 28 de dezembro de 1978, que firmou posição no sentido de que os bens destinados à locação devem ser classificados no ativo imobilizado, **nada ressaltando acerca de eventuais reclassificações contábeis** – circunstância que não altera a destinação original quando da sua aquisição (fls. 220-230). Portanto, **é irrelevante o fato de a entidade também ter por objeto social a atividade imobiliária de venda de bens imóveis próprios**. É inconteste que o imóvel em tela não foi adquirido para revenda, mas sim com a intenção de destiná-lo à outra atividade econômica exercida pela pessoa jurídica (locação). E **é a decisão gerencial no momento da aquisição do imóvel que orienta a tributação no momento de sua venda.** (*destacou-se*)

Como visto, o acórdão recorrido interpreta ao reverso o fato de inexistir, na Resolução CFC nº 1.178/2009, *obrigatoriedade de a pessoa jurídica realizar atividades rotineiras de venda para a sua reclassificação para conta de estoques*, e conclui que as normas contábeis não exigem, para transferência da propriedade para estoque, que a pessoa jurídica exerça *uma atividade específica de vendas*.

O paradigma, por sua vez, traz em seu voto condutor os seguintes apontamentos fáticos:

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

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

Observe-se, ainda, que a autoridade julgadora de 1ª instância, tendo em conta a alegação de que um dos imóveis em questão trata-se de *armazém que era*

mantido pela empresa com a finalidade de locação, mas que permaneceu desocupado desde 2007, anotou que o Parecer Normativo CST nº 108, de 28 de dezembro de 1978, firmou posição no sentido de que os bens destinados à locação devem ser classificados no ativo imobilizado, nada ressaltando acerca de eventuais períodos em que permaneçam desocupados – circunstância que não altera a destinação original quando da sua aquisição.

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

Assim, os casos comparados se alinham quanto à presença de *atividade imobiliária caracterizada pela compra e venda ou construção e venda de imóveis* no objeto social das pessoas jurídicas, e este é o argumento central dos sujeitos passivos para reclassificação contábil dos imóveis para estoque por ocasião da decisão de aliená-los. De outro lado, a acusação fiscal demanda que esta atividade imobiliária fosse rotineira e presente no momento da aquisição do imóvel, ao passo que o recorrido admite a transferência para estoque da propriedade destinada a investimento independentemente *de a pessoa jurídica exercer uma atividade específica de vendas*, em oposição à conclusão do paradigma de que *é a decisão gerencial no momento da aquisição do imóvel que orienta a tributação no momento de sua venda.*

A segunda dessemelhança tem em conta que, no presente caso, *o imóvel objeto da venda estava locado a terceiros e, portanto, trazendo rendimentos de aluguéis à empresa cuja atividade era, justamente, imobiliária.* Em primeira análise, esta Conselheira compreendeu que como acima demonstrado, nos casos comparados, a discussão em torno do exercício de atividade imobiliária não distinguiu a existência de locação anterior dos imóveis, mas apenas demandou efetivo exercício, ou não, de *atividade imobiliária caracterizada pela compra e venda ou construção e venda de imóveis* para justificar a reclassificação dos imóveis a serem alienados para estoques.

Todavia, no acórdão recorrido a locação do imóvel alienado foi determinante para a interpretação da legislação tributária adotada. A Contribuinte, inclusive, ao tratar das especificidades do presente caso, reporta *a Solução de Consulta nº 07/2021, adotada como fundamento para o provimento do recurso.* Defende com base neste ato que *a classificação correta do imóvel seria em Ativo Investimento, para o qual há previsão de transferência para a conta de Estoques para posterior venda; e que, em se tratando de venda de imóvel por empresa cuja atividade operacional é a imobiliária, tal receita deve se submeter aos percentuais de presunção, tudo na forma da Solução de Consulta Disit n. 139/2006 e das Soluções de Consulta nº 07/2021, 254/14 e 169/2015, essas últimas dotadas de efeitos vinculantes.*

O I. Relator compreendeu que o acórdão recorrido, ao considerar que a análise contábil teria sido chancelada na referida Solução de Consulta, operou em cenário legislativo distinto do paradigma, impedindo a cogitação de que o Colegiado que editou o paradigma reformaria o recorrido.

Contudo, as referências à Solução de Consulta COSIT nº 07/2021 se prestam, em verdade, a confirmar a dessemelhança fática entre os casos comparados, dado o relevo ao fato de o imóvel alienado estar, antes, locado.

O voto condutor do acórdão recorrido aborda os termos da Solução de Consulta diante do vácuo normativo que vislumbra até mesmo nos Pronunciamentos Contábeis CPC nº 31, 27 e 16 acerca da *transferência de contas do ativo não circulante, no caso aqui tratado ativo imobilizado, para o ativo circulante (Estoques)*, e, embora compreendendo que houve *esclarecimentos maiores a respeito de suas conclusões*, o relator ressalta que a Solução de Consulta se fundamenta na redação alterada do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e compara as disposições deste artigo antes e depois da Lei nº 12.973/2014 para argumentar em favor de sua aplicação a fatos pretéritos, vez que, *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 o art. 12 do Decreto Lei nº 1.598/77, mesmo com sua antiga redação*.

Esta construção demandou que se adentrasse ao ponto central da acusação fiscal, que nega a possibilidade de transferência para o estoque em razão da pretensão de venda do imóvel, sendo que a Solução de Consulta COSIT nº 07/2021 enfrenta, justamente, a circunstância fática de venda com anterior locação do imóvel:

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. (*destacou-se*)

O paradigma, por sua vez, nega a possibilidade desta transferência por compreender que *é a decisão gerencial no momento da aquisição do imóvel que orienta a tributação no momento de sua venda*, mas sem enfrentar acusação de que o imóvel estava locado da venda. Há, apenas, menção a outros imóveis locados pelo sujeito passivo, sendo que a acusação fiscal expressamente consigna que o imóvel alienado estava desocupado.

Estas razões para, acompanhando o I. Relator em suas conclusões, NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

ACÓRDÃO 9101-007.449 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 11080.720238/2017-85

DOCUMENTO VALIDADO