



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.723493/2015-51
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-006.999 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de junho de 2024
Recorrentes DIMAS PARTICIPACOES LTDA
FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011

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 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias e Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/BH, que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de Infração de fls. 385/395, lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente a IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2011, no valor histórico de R\$ 3.869.120,00.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 427/456), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega que é perfeitamente lícito o exercício, pelo contribuinte, do direito de pagar menos tributos, independentemente da Autoridade Fiscal se sentir ou não contrariada com essa atividade, e que o impugnante, no pleno exercício de sua liberdade empresarial decidiu colocar em comércio ativos que ao longo dos anos foram utilizados com o objetivo de locação;
- b) Que a autoridade lançadora não se desincumbiu de apontar qual é o dispositivo legal que proíbe uma empresa que tenha em seu objeto social a participação como cotista ou acionista em outras empresas; administração de bens móveis e imóveis próprios e compra e venda de bens imóveis próprios, de tomar a decisão, seja por conveniência, interesse ou oportunidade de alienar bens que outrora compunham seu imobilizado, pois que a seu tempo destinados à locação;
- c) Que a partir dos documentos e fatos narrados, resta evidente que os atos de mercancia, contábeis e tributários não foram praticados contra a lei ou contra o sistema tributário, bem como que a configuração da fraude à lei exige que a pessoa, para burlar o princípio cogente, use de procedimento aparentemente lícito, dentro da ilicitude, o que não é o caso em apreço;
- d) Que é inaplicável a incidência da Teoria do Abuso de Direito no sistema tributário brasileiro, conforme claramente exposto no art. 114 do CTN, que dispõe que o fato gerador da obrigação tributária está ligado a "situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência", sendo somente a sua ocorrência capaz de ensejar o nascimento da obrigação tributária. Antes disso, portanto, não há que se falar em violação, direta ou indireta, à norma de incidência tributária, sendo legítimo o planejamento tributário;

- e) Por fim, sustenta o afastamento da multa qualificada, em razão de o Supremo Tribunal Federal, em sede de Repercussão Geral já ter assentado a invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do tributo - Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 551/RJ, e que esta decisão é vinculante à administração tributária, em vista do disposto no inciso I do § 19 do Artigo n.º 62 do Regimento do CARF/Portaria MF n.º 343/2015.

Posteriormente, a 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/BH, proferiu o Acórdão n.º 02-69.808 (fls. 569/586) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. DETERMINAÇÃO.

O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas: (i) o valor resultante da aplicação do percentual de presunção sobre a receita bruta, nos termos da lei e (ii) o ganho de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas no item anterior e demais valores determinados em lei, auferidos no período de apuração.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA.

A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, quando restar devidamente caracterizado em procedimento fiscal, o evidente intuito de fraude, nos termos da lei. Caso contrário, afasta-se a qualificação da penalidade, cabendo exigí-la no percentual normal de 75%.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Por decorrência, o mesmo procedimento adotado em relação ao lançamento principal estende-se aos reflexos.

Impugnação procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Inicialmente, a DRJ consigna que o § 4º do art. 15 da Lei Nº 9.249/1995 eixa claro que os percentuais do Lucro Presumido só seriam aplicáveis caso a intenção de alienação dos imóveis já estivesse claramente determinada na aquisição, ou seja, um imóvel adquirido para a revenda, e que o ganho de capital de um imóvel adquirido e utilizado com outra finalidade, cuja decisão pela alienação se dá em um momento posterior ao da aquisição, deve ser tributado com a adição desse ganho ao valor resultante da aplicação dos percentuais sobre a receita bruta, conforme preconiza o art. 25 da lei nº 9.430/1996.

No caso em análise, afirma que a cronologia dos fatos e lançamentos contábeis demonstram que a Dimas Participações LTDA não tinha a intenção de vender os imóveis no

momento de sua aquisição. Embora a impugnante afirme que tem o livre direito de mudar a forma contábil de se declarar o bem (do ativo permanente para o estoque) e que a receita em questão estaria de acordo com o objeto social, portanto dentro da atividade da empresa, a lei só permite a inclusão do ganho de capital na receita da atividade da empresa quando o objetivo da aquisição do imóvel era a revenda, o que não se verifica nos autos.

Esclarece que a utilização dos imóveis pela Dimas Veículos, que faz parte do grupo de empresas da impugnante, para a venda de veículos e prestação de serviços de assistência técnica a veículos da Hyundai demonstra que o imóvel era utilizado na manutenção das atividades da empresa, e que a Dimas Participações alugava os imóveis a Dimas Veículos. Somente após problemas nos negócios com a Hyundai é que surgiu a oportunidade e o interesse de venda. Ficou claro que os imóveis não faziam parte do “balcão de negócios” da Dimas Participações antes disso.

Seguiu aduzindo que, apesar de os imóveis em comento estivessem classificados, no momento da alienação, em conta do ativo circulante, em realidade trata-se de investimentos permanentes, tanto que assim foram classificados desde a aquisição até 01/03/2011, e que houve a exploração dos imóveis pela impugnante, que auferiu receitas de aluguel advindas da locação dos imóveis.

Por fim, afastou a qualificação da multa, por entender que no presente caso faltam elementos mais convincentes para caracterizar uma conduta dolosa da impugnante, no intuito reduzir o montante do imposto e da contribuição social devidos, destacando que a ação fiscal foi executada com base nos registros contábeis da Impugnante e na documentação pertinente à referida alienação, de modo que à autoridade fiscal não foi subtraído o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 599/613), em que reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

- a) Pontua que se a recorrente tem por atividade a aquisição e venda de imóveis próprios, inegável que com exceção de sua sede, localizada na cidade de São José/SC, todos os imóveis estão disponíveis à concretização de sua atividade, e que a contabilização dos imóveis como bens do estoque foi promovida em momento anterior a ocorrência do fato gerador do IRPJ e em plena compatibilidade com a legislação, pois inexistente comando legal vedando a alteração contábil ou obrigando a permanência de bens em determinada classificação contábil por intervalo temporal certo;
- b) Que não é o fato dos imóveis de Jaraguá do Sul e Blumenau terem sido alugados pela recorrente anteriormente à venda que desnaturaria a intenção de vendê-los, e que até a concretização da venda a recorrente tinha o direito de alugar os imóveis sem que isso implicasse na sua caracterização imutável como bem do ativo permanente;

- c) Que alugar os imóveis era o que se esperava da recorrente até que surgisse o momento adequado para a venda, especialmente porque o ato de locá-los valorizava os imóveis enormemente;
- d) Por fim, que o imóvel de Jaraguá do Sul adquirido pela ora Recorrente em fevereiro/2011 foi transferido para a conta de o "estoque" apenas 04 dias após a recorrente ter efetuado a compra do imóvel, de modo que na hipótese de se concluir pela correção da tese fiscal, o que não se espera, então ao menos no que toca ao negócio envolvendo o imóvel de Jaraguá do Sul a decisão da DRJ deve ser reformada;

Posteriormente, o recorrente apresentou manifestação (fls. 619/622), no sentido de informar que a situação retratada nos autos foi objeto da Solução de Consulta n.º 07/2021. Alega que o referido ato definiu que, no caso de a compra e venda de imóveis próprios se constituir como objeto social da pessoa jurídica então mesmo que tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros, 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 artigos. 11 e 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, como receita bruta e lucro operacional.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Como relatado, o Recurso Voluntário basicamente reitera as razões de Impugnação, sem muito inovar e apenas reforça a tese defensiva que foi detalhadamente analisada pela DRJ.

Por sua vez, em 03 de novembro de 2021 às fls 618 a 634 o Recorrente apresenta petição alegando fato novo, qual seja, a edição da Solução de Consulta COSIT n. 7 de 2021 que assim dispõe em sua ementa:

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.

E me parece que este é o cerne da questão.

Este relator por muito tempo defendeu posição no sentido de que a correta classificação e um ativo se dá no momento da aquisição de um bem e de acordo com o destino que se planeja para ele naquele momento e desde que tenha correlação com o objeto social desenvolvido pela empresa.

Isto porque, em que pese mudanças de decisões empresariais possam acontecer ao longo do caminho, o fato é que existem consequências tributárias imediatas a partir da referida classificação.

A título de exemplo, um imóvel classificado como ativo imobilizado passa a ser depreciado e, no momento da sua venda deveria acarretar ganho de capital a ser computado por um custo de imóvel menor. Por outro lado, a sua classificação como ativo circulante garante a tributação das receitas inerentes ao imóvel como operacionais mas, ao contrapasso, o custo de aquisição segue inalterado.

Entretanto, em que pese tal debate sobre a possibilidade de reclassificação contábil alcançar efeitos tributários benéficos apenas para o contribuinte ter sido por muito tempo acirrado no âmbito deste Conselho, especialmente no que concerne aos CPCs que tratam dos conceitos de ativo imobilizado e formas de classificação, o fato é que a jurisprudência do CARF tem trilhado um caminho de interpretação mais flexível e favorável ao contribuinte, no sentido de que, desde que efetivamente esteja contido em seu objeto social, o contribuinte possa escolher a classificação mais adequada e, ainda, possa efetuar posteriores reclassificações garantindo-lhe os respectivos efeitos tributários.

Vale ressaltar ainda que, a edição da Solução de Consulta COSIT n. 7 de 04/03/2021, também parece trilhar o mesmo caminho da interpretação majoritária no CARF.

Neste sentido é a posição exarada no Acórdão n.º 9101-005.772 da CSRF em que, revertendo uma decisão proferida por este Relator na Turma Ordinária, deu provimento ao Recurso do contribuinte.

Nesse ponto vale ressaltar que o caso analisado no referido Acórdão teve minha relatoria e decisão unânime desta TO no sentido da impossibilidade da reclassificação e necessária tributação do ganho de capital.

Posteriormente em análise do Recurso Especial manejado pelo contribuinte a CSRF reverteu, por maioria, a decisão de piso proferido por esta Turma. Na oportunidade, participei da composição do julgamento da CSRF e revi meu posicionamento, acompanhando o voto proferido pelo então Relator Conselheiro Fernando Brasil, que peço vênias para reproduzir e adotar como razão de decidir:

CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo e, não havendo contraposição da PGFN quanto ao seu conhecimento, adoto as razões do Despacho de Admissibilidade para dele conhecer, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99.

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 classifica-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 vênha 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 decidi este Conselho, no CARF nº 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: 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 nº 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 Circulantes 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 nº 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 imóveis¹.

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 intangíveis² - peço vênia para transcrever 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)

¹ 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.

² 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)

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:

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.

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.

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.

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.

Diante disso, a elucidação da questão apresentada passa pelo correto enquadramento do tipo de receita destacado na petição de consulta. Afirma a consultante 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.

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 consultante 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".

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.

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".

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:

(...)

- 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;

- 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;

- 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.

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.

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.

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:

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.

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.

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

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?

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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 n.º 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 n.º 1.700, de 14 de março de 2017, que dispõe sobre a determinação e o pagamento do IRPJ e da CSLL, disciplina essa matéria nos seguintes termos:

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

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

Art. 26. A receita bruta compreende:

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

- 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. (grifos não constam do original)

[...]

Salienta-se que o CPC 28 – Propriedade para Investimento, corrobora esse entendimento externado pela Receita Federal. A esse respeito, o Manual de Contabilidade³ 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

³ 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.

imobilizado, já que a produção ou fornecimento de bens ou serviços (ou o uso de propriedades para finalidades administrativas) gera fluxos de caixa atribuíveis não somente às propriedades envolvidas, mas ao conjunto de ativos usados no processo de produção ou de fornecimento.

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

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

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

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

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

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

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”⁴.

Novamente retornando ao caso concreto, e à luz do tratamento contábil e tributário a ser dado aos imóveis classificados em Propriedade para Investimento - gerando receitas operacionais de alugueis - sequer deveriam ser classificados inicialmente como Ativo Imobilizado, e, ainda que 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.

CONCLUSÃO

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

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.

Na oportunidade fiz Declaração de Voto no seguinte sentido:

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Com a devida vênua 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.

⁴ 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.

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.

Assim é que, mantendo a coerência da posição acima externada e, também, levando-se em consideração o teor da Solução de Consulta COSIT n. 07, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

No que se refere ao Recurso de Ofício além de o mesmo não poder ser conhecido em razão do limite de alçada, o mesmo resta prejudicado em razão do provimento do Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva