



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.721076/2021-11
ACÓRDÃO	1402-007.703 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de abril de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	EXTREMO SUL NEGÓCIOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2019, 2020

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.

O fato de a operação de venda de imóveis não ser recorrente até então não descaracteriza a respectiva receita de operacional, se a venda dos imóveis se amolda ao ciclo operacional das atividades exercidas de modo profissional pelo sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso de Ofício e a ele negar provimento, mantendo a decisão recorrida em sua integralidade para exonerar o crédito tributário lançado, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros, Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Andrea Viana Arrais Egypto (substituta integral e Sandro de Vargas Serpa (Presidente)).

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração o qual exige as importâncias de R\$ 10.160.524,58 de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e R\$ 3.400.643,82 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, acrescidas de multa de ofício de 75% e de juros de mora, referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2019 e 2020.

A autuação fiscal pretendia a requalificação das receitas de venda de imóveis da Contribuinte como "ganho de capital", sob a tese de que tais bens integrariam o ativo imobilizado.

A questão central em litígio é definir se as receitas auferidas com as vendas dos referidos imóveis têm natureza de receita operacional como alega a Recorrente, ou receita não operacional como aduz a autoridade autuante.

A DRJ exonerou o crédito tributário ao reconhecer a natureza estritamente operacional das transações, tendo sido apresentado Recurso de Ofício.

De acordo com o “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” (f. 47/109) haveria irregularidade na tributação da receita decorrente da venda de imóveis, que estaria sujeita à apuração do ganho de capital, e não aos coeficientes de presunção do lucro aplicáveis sobre a receita bruta, nos seguintes termos:

2. No curso da ação fiscal, constatou-se que o contribuinte fiscalizado, EXTREMO SUL NEGÓCIOS IMOBILIÁRIOS LTDA (doravante simplesmente EXTREMO SUL), aplicou os coeficientes de presunção de 8% e 12% sobre a receita decorrente da venda de imóveis para calcular as bases imponíveis ao IRPJ e CSLL, respectivamente, ao passo que deveria ter tributado integralmente o ganho de capital.

[...]

Relata que a contribuinte atua no ramo imobiliário e que optou pelo regime de Lucro Presumido nos anos-calendário de 2019 e 2020 e que em consulta à Declaração de Operações Imobiliárias – DOI, verificou que:

(a) em 25/04/2019 a contribuinte alienou um imóvel identificado como terreno urbano, registrado sob o número de matrícula 12.716 no Registro de Imóveis, pelo valor de R\$ 35.000.000,00, à HELLEVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 10.808.864/00;

(b) em 21/12/2020, alienou imóveis, que correspondem a galpões, registrados sob os números de matrículas 23.402, 23.403, 23.404, 23.405, 23.406 e 23.407, pelo total de R\$ 124.000.000,00.

De acordo com a fiscalização, o imóvel de matrícula 12.716 estava alugado para duas empresas: UNICOPA INDÚSTRIA DE COMPONENTES ELETRÔNICOS E INFORMÁTICA LTDA e UNICOPA ENERGIA S/A e os imóveis de números de matrículas 23.402, 23.403, 23.404, 23.405, 23.406 e 23.407 estavam alugados para três empresas: MOBLY COMÉRCIO VAREJISTA LTDA, ALPARGATAS S/A e PANDURATA ALIMENTOS S/A, sendo que a compradora foi a empresa Bluecap Gestão de Recursos Ltda, conforme Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra de Imóvel com condições suspensivas e outras avenças, firmado em 18/03/2020.

Esclareceu ainda a fiscalização que em aditivo ao referido instrumento particular, firmado em 10/07/2020, o Fundo Bluecap Renda Logística Fundo de Investimento Imobiliário – FII, administrado pela empresa BTG Pactual Serviços Financeiros S.A DTVM, assumiu os direitos e obrigações da Bluecap, constantes no Instrumento de Compromisso datado de 18/03/2020.

Nesse cenário, foram objeto de apuração do ganho de capital os imóveis de matrícula nºs 12.716, 23.404 e 23.405. A venda dos imóveis matrículas nos 23.402, 23.403, 23.406 e 23.407 não foi objeto da presente autuação tendo em vista que, além de as condições suspensivas constantes do Instrumento de Venda e Compra relativas a esses imóveis somente terem sido cumpridas em 2021, os recebimentos da venda também ocorreram no ano-calendário de 2021, período não abrangido por este procedimento fiscal.

A autoridade fiscal concluiu que os imóveis foram construídos com a finalidade precípua de locação e não de venda e que as receitas da venda dos imóveis foram oferecidas à tributação pelo regime de Lucro Presumido, utilizando o percentual de presunção de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL.

A autoridade autuante expôs as seguintes conclusões:

Conclusões acerca de todos os Contratos de Locação

180. O prazo de locação de todos os imóveis é longo, sendo a maioria de 60 meses, com possibilidade de prorrogação em alguns casos. Reforça-se que o prazo de locação se estendeu mesmo após a alienação dos imóveis.

181. Ficou evidente nas Cláusulas contratuais que a locadora (Extremo Sul) se obrigou a finalizar as construções dos galpões que ainda se encontravam em construção com a finalidade de adequá-los ao negócio das empresas locatárias. Ou seja, os imóveis foram construídos com a finalidade precípua de locação e não de venda.

182. Vários contratos destacavam o caráter intuitu personae da locação, o que significa que os galpões não poderiam ter outra finalidade a não ser a de locação àquela determinada empresa locatária.

183. O Contrato de Locação celebrado com a Mobly chama a atenção para uma pequena área que não faz parte do Contrato e será destinada a terceiros para exploração de

atividade de café/restaurante. Percebe-se nesse ponto, que até uma pequena área tem a destinação de ser locada/arrendada para exploração de atividades alimentícias, nada se falando em alienação.

184. Ainda no Contrato de Locação com a Mobly, há Cláusula que autoriza a Locadora a prospectar novos interessados na locação, sem qualquer ônus para as partes, com relação aos imóveis que não fazem parte do indigitado Contrato. Mais uma vez, fica cristalina a intenção da Extremo Sul para com seus imóveis, qual seja, a locação.

185. Da leitura do Regimento Interno do Condomínio Vila Romana (anexado ao Contrato de Locação com a Mobly) e que rege a administração do empreendimento, percebe-se que ele se refere a “galpões locados” e “empresas locatárias”, deixando ainda mais evidente a finalidade locatícia dos galpões. Uma das Cláusulas do Regimento fala ainda da possibilidade de áreas comuns de estacionamento, existentes ao longo do CVR serem objeto de exploração comercial por empresas especializadas.

186. Mesmo no caso do Contrato de Locação com a empresa PANDURATA, o qual foi celebrado após o Compromisso com o BTG Pactual, percebe-se a supremacia da locação do imóvel na medida em que o promissário comprador (BTG) deve cumprir e respeitar os prazos e as cláusulas do Contrato de Locação.

4.3. Considerações acerca dos aspectos contábeis, fiscais e tributários das operações imobiliárias realizadas (matrículas nos 12.716 e 23.402 a 23.407

[...]

227. Portanto, observando-se a legislação tributária, a legislação comercial e as normas contábeis tratadas nos tópicos 2.1.1 a 2.1.4 deste Relatório, o produto da venda está sujeita à apuração (e tributação) do ganho de capital quando o bem alienado:

a) Não foi construído ou adquirido para revenda;

b) Foi utilizado na atividade-fim ou tratado como investimento;

c) Foi classificado contabilmente no ativo não circulante;

d) Eventualmente tenha diretamente gerado, no período em que foi de propriedade do alienante, receita que foi contabilizada e tributada como decorrente da atividade fim.

228. Ainda que alguma das etapas acima elencadas não se faça presente ou que o contribuinte tenha adotado, de forma indevida, tratamento contábil ou fiscal diferenciado, bens que se enquadrem nessas situações, ainda que não em todas, quando da sua alienação sujeitam-se à apuração do ganho de capital para fins tributários.

229. Visando a reforçar a intenção do contribuinte ao adquirir os imóveis, foi intimado por meio do item 4 “a” do TIF 01, a responder se os imóveis objeto da alienação foram por ele adquiridos com a intenção de revendê-los imediatamente. No caso de resposta afirmativa, deveria apresentar documentação que demonstrasse ações desenvolvidas nesse sentido (anúncio em jornais ou sites especializados, autorizações para imobiliárias/corretores negociá-los, etc.).

230. Em resposta ao item 4 do TIF 01, a empresa explicou que:

1. Os imóveis objeto da alienação, descritos no item 3 do Termo de Intimação não foram aquisições de unidades já construídas. A Fiscalizada adquiriu os terrenos, contratou a construção das unidades pelo regime de empreitada, a fim de explorar atividades imobiliárias e gerar receita, seja da atividade de locação, seja da compra e venda. A exploração de atividade imobiliária seja relativa à locação, seja em relação à compra e venda de imóveis próprios compõem a receita e resultado operacional da Fiscalizada.

2. Ainda em relação a este tópico, é importante destacar que sempre existe a intenção de venda dos imóveis na operação da sociedade o que vem ao encontro de seu objeto social, qual seja, a administração e compra e venda de imóveis próprios, tal como está descrito no CNAE da descrição da atividade econômica principal e secundária.

3. Ocorre que, por questões de mercado, os galpões logísticos somente geram interesse aos compradores deste segmento, fundos imobiliários, family offices e outros investidores, a partir do momento que estão devidamente locados e aptos a gerar um retorno para os investidores adquirentes.

231. Com relação à resposta da empresa, impende destacar inicialmente que a sociedade foi criada em 2009, sendo que a atividade de locação de imóveis passou a constar do objeto social da empresa em 2012, cuja alteração contratual foi registrada em 2014, ou seja, quase 2 anos depois. Já a partir de outubro de 2018, com registro em janeiro de 2019, a atividade de locação foi retirada do objeto social (itens 39 a 43 do Relatório). Convém lembrar que no ano de 2012, quando foi incluída a atividade de locação de imóveis, houve a aquisição dos imóveis matrículas nos 639 e 12.716, cuja alienação deste último ocorreu em abril de 2019. E, em que pese a empresa ter retirado a atividade de locação do seu objeto social em 10/2018, os galpões continuaram sendo objeto de locação até mesmo após a sua alienação, conforme já visto.

232. A despeito da inclusão e posterior exclusão da atividade de locação do objeto social da empresa, o importante é deixar claro que os imóveis foram adquiridos com a intenção precípua de serem locados a terceiros. Isso porque, além de a empresa não ter conseguido comprovar a alegação de que “sempre existe a intenção de venda dos imóveis”, os contratos de locação apresentados, na maioria pactuados por prazos longos de cinco anos, demonstram a intenção da empresa de manter os imóveis no seu patrimônio. Além disso, os Instrumentos de Venda e Compra dos imóveis também contém cláusulas protetivas dos Contratos de Locação pactuados anteriormente às operações de alienação. E mesmo para os imóveis que ainda estavam em construção quando da celebração do compromisso de venda e compra, como é o caso do antigo G3 (atuais Galpões 5 e 6), havia a obrigatoriedade de sua locação para que pudessem ser alienados.

233. Além disso, considerando a alegação da empresa de que “por questões de mercado os galpões logísticos somente geram interesse aos compradores a partir do momento que estão devidamente locados”, é necessário pontuar que as condições e exigências do mercado não podem suplantar a lei. Desta feita, se a legislação tributária, fiscal e as normas contábeis aduzem que os imóveis mantidos 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, devam ser classificados no ativo não circulante imobilizado e, em caso de alienação, sobre ela deva ser apurado o ganho de capital, esse é o procedimento correto a ser adotado, a despeito do comportamento do mercado.

234. Outro fato digno de menção é que a própria página da empresa na internet corrobora com a assertiva da fiscalização de que os imóveis foram adquiridos com a intenção de locação. A página da Internet, consultada em 21/05/2021, aduz que ela disponibiliza para locação condomínios de galpões logísticos e industriais no município de Extrema, MG, com localização estratégica próxima à Rodovia Fernão Dias, juntamente com toda a infraestrutura e segurança necessárias. Inclusive, ao descrever seus projetos recentes, há a informação de que eles se encontram locados:

[...]

235. Os imóveis eram bens destinados à manutenção das atividades da empresa e a atividade de locação de imóveis é de fato a atividade por ela exercida. Os imóveis cumpriram a função locatícia durante praticamente todo o período em que estiveram no patrimônio empresarial (mais de 9 anos!). Tal fato pode ser comprovado conforme DIPJ de 2012 e 2013 e ECF de 2014 a 2020, por meio das quais a empresa sempre classificou as receitas de aluguel dos imóveis como receitas da atividade fim sujeitas ao percentual de presunção de 32%. 236. Conforme explanação sobre a contabilização dos imóveis feita neste Relatório, percebe-se que até o final de 2017 os imóveis existentes constavam do ativo imobilizado, tendo sido objeto inclusive de depreciação. A partir de 2018, a empresa mudou o modus operandi, tendo transferido os saldos das contas existentes do ativo imobilizado para o ativo circulante e os novos imóveis adquiridos e as novas construções foram contabilizados no ativo circulante. Note-se que existe uma contradição nos procedimentos adotados pela empresa pois, ao passo que considerou, para fins tributários, durante 9 anos, as receitas provenientes dos aluguéis como receitas da atividade fim, por outro lado, classificou os galpões como estoque (como se tivessem sido adquiridos para revenda ou construídos para venda). A realidade fática denota que os galpões foram adquiridos e construídos para locação a terceiros e, portanto, deveriam ter sido classificados no ativo não circulante imobilizado conforme determina o CPC 27. Esse seria o procedimento correto que a empresa deveria ter adotado, de acordo com as determinações das normas de regência (em especial, Resolução CFC nº 1.177/2009 e o CPC 27), os quais, lembramos, prescrevem que o 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. Os CPC 27 (ativo imobilizado) e CPC 28 (propriedade para investimentos) determinam expressamente a classificação de imóvel alugado no ativo não circulante e a Resolução CFC nº 1.177/2009 determina que seja classificado no ativo imobilizado os imóveis locados destinados à manutenção das atividades da entidade, e que imóveis locados somente podem passar para o estoque com o fim da locação. Ou seja, o fato de os imóveis estarem alugados, já é impeditivo para esses imóveis serem classificados no ativo circulante.

237. *Importante destacar que, em 28/01/2018, foi realizada reunião dos sócios da fiscalizada para deliberar sobre a destinação dos imóveis da sociedade. Considerando que a empresa alega que a atividade de compra e venda de imóveis é sua atividade social rotineira, não faz muito sentido ter que discutir a destinação dos imóveis. Ocorre que, justamente pelo fato de a compra e venda de imóveis não ser atividade rotineira da empresa, é que se fez necessária a deliberação. A empresa foi intimada por meio do item 3 do TIF 03 a prestar informações se desde a sua constituição até a data da lavratura do Termo (17/09/2021), houve compra e venda de outros imóveis além dos imóveis matrículas nos 12.716 e 23.402 a 23.407. Em caso afirmativo, a empresa deveria discriminar a matrícula do imóvel, a data da operação (compra e/ou venda) e o valor da operação. Em resposta, ela afirmou que não houve operações de compra e venda de outros imóveis além daqueles citados no Termo. Em vista disso, das receitas informadas nas DIPJ e nas ECF desde 2012 e das informações constantes nas Declaração das Informações sobre Atividades Imobiliárias - DIMOB e nas DOI, conclui-se que a compra e venda de imóveis não é atividade habitual da fiscalizada, em que pese constar de seu objeto social.*

238. *Ainda, relativamente à transferência de bens do ativo imobilizado para estoques, poderíamos pensar que a Resolução CFC nº 1.177/2009 albergasse o procedimento da fiscalizada. Porém, isso não ocorre. Aquela norma contábil estabelece que "a entidade que, durante as suas atividades operacionais, ativos deixam de ser alugados e passam a ser mantidos para venda. Passam a ser considerados, daí para frente, como estoques e se sujeitam aos requisitos da NBC TG 16 – Estoques".*

239. *A chave para o correto entendimento do enunciado da resolução é a normalidade operacional da alienação do bem após ficar certo tempo alugado. Isso é o que ocorre nas empresas que alugam veículos, elas compram automóveis que são alugados por certo período e ao final são rotineiramente vendidos. As atividades operacionais dessas pessoas jurídicas praticamente exigem que elas procedam assim, pois, se tais empresas não providenciassem a constante e rotineira renovação da frota, comprometeriam a operação empresarial já que a maioria das pessoas não aluga veículos "muito velhos e desgastados".*

240. *Sob o mesmo prisma deve ser interpretada a Solução de Consulta COSIT nº 7/2021, já tratada neste Relatório e que foi citada pelo contribuinte em sua resposta ao TIF 01, afirmando ser a situação tratada na indigitada Solução de Consulta análoga ao seu caso. Reforça-se que esse não é o caso da fiscalizada, a qual transferiu bens imóveis para estoque. Especificamente para os bens imóveis, o fator localização e características do bem como metragem construída e qualidade da construção são tão ou mais importantes do que o tempo de uso do bem. Além disso, no caso de terrenos, o fator tempo de uso nem tem relevância. Assim, bens imóveis locados (ou até mesmo destinados a manutenção das atividades da empresa) não precisam ser, de tempos em tempos, substituídos por imóveis novos, sem comprometer a operação empresarial. Portanto, a situação fática da fiscalizada é fundamentalmente diferente da locadora de veículos, por exemplo.*

241. *Ainda que conste em seu objeto social a atividade de compra e venda de imóveis, a análise dos fatos deixa claro que a atividade imobiliária, caracterizada pela compra e venda ou construção e venda de imóveis, nunca foi atividade operacional rotineira, antes pelo*

contrário, houve tão somente as operações de venda de bens tratadas na presente autuação. Durante todo o período em que pertenceram ao patrimônio da fiscalizada, os imóveis foram objeto de locação a terceiros, sendo essa a real atividade fim da sociedade.

242. Nesse sentido, a contabilização dos imóveis no ativo circulante em contas de Imóveis Próprios para a Venda seria suficiente para permitir que fosse dado tratamento de receita bruta para o produto da venda do imóvel?

243. É óbvio que não. Isto porque, apesar do objeto social e dos registros contábeis efetuados, continuam sendo bens que se enquadram nas situações que ensejam a apuração do ganho de capital por ocasião da sua alienação, nos termos estabelecidos pela legislação tributária e comercial e nas normas contábeis.

244. Relevante reforçar que a transferência dos bens alienados do ativo imobilizado para estoques não tem o condão de alterar a sua natureza. Obviamente que é lícito aos empresários reordenar seus negócios, mas se as transferências de bens do ativo imobilizado para estoques pudessem ser feitas a qualquer tempo e baseadas única e simplesmente em uma intenção de revenda ou no momento da venda, qual seria o alcance e por que existiria a norma que prevê a apuração de ganho de capital para bens do ativo imobilizado? Uma boa exegese da legislação exige a análise de outros fatores, como por exemplo, a prática rotineira da atividade de venda de imóveis.

245. À luz das respostas às intimações, dos Instrumentos de Venda e Compra, dos Contratos de Locação, dos lançamentos contábeis e da legislação tributária, comercial e das normas contábeis tratadas nos tópicos 2.1.1. a 2.1.4 deste Relatório, concluímos que o bens alienados pertenciam ao imobilizado e que, portanto, a empresa deveria ter apurado o ganho de capital nas alienações ora analisadas, adicionando integralmente os ganhos obtidos para efeitos de apurar as bases de cálculo do IRPJ e CSLL devidos. A mera classificação/reclassificação contábil para estoque, a inclusão da compra e venda no objeto social e a alteração da intenção da empresa para com os imóveis não apaga todo o passado de utilização dos mesmos.

A impugnação de fls. 776/798 alegou que o cerne da questão é a classificação da operação realizada pela impugnante que a sociedade explora o ramo imobiliário, exercendo mais de uma atividade, dentre as quais a administração e a locação de imóveis próprios, bem como a compra e venda de imóveis próprios.

Destaca que tanto a denominação administração de imóveis próprios como locação de imóveis próprios são equivalentes no sentido de permitir a locação dos imóveis cujas atividades são classificadas sob o mesmo código no CNAE da impugnante qual seja, o código 6810-2-02.

Sustenta, assim, que essas espécies de receita, tal como as aferidas pela impugnante, devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido mediante a aplicação do coeficiente de presunção a que se referem os art. 15 e 20 da Lei n.º 9.249/95.

Com base no entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 7/2021, na hipótese de a atividade principal, ordinária, da pessoa jurídica compreender a

administração/locação de imóveis próprios (terreno e/ou edificação), como é o caso da impugnante, tem-se que esses ativos estariam no núcleo das suas operações, não exercendo, portanto, a função acessória de contribuir com a consecução destas.

Assevera que, de acordo com o § 1º do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, 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.

Alega que a atividade de locação de imóveis, em conjunto com a atividade de compra e venda de imóveis próprios, não só representa um dos núcleos das operações da impugnante como é comprovado que esta atividade é exercida de forma extremamente organizada.

No item “ Matrícula n.º 10.264 do 1 Registro de Imóveis de Extrema – MG”, revela que em 18/12/2009, a impugnante adquiriu por meio de conferência de bens, uma área de 24.200 m2, objeto da matrícula n.º 10.264 (f. 750), do Registro de Imóveis de Extrema- MG, o qual não é objeto da autuação, onde foi realizada a construção de quatro unidades de galpão, para atender ao objetivo social da IMPUGNANTE, qual seja, a venda e/ou locação de imóveis próprios. Ressalva de que a sede da impugnante ainda está temporariamente estabelecida no imóvel que passou a ser de titularidade da ACM EMPREENDIMENTOS E ADMINISTRAÇÃO DE NEGÓCIOS IMOBILIÁRIOS LTDA, CNPJ 37.083.579/0001-03, em função da cisão parcial ocorrida em 22/09/2020, qual seja matrícula n.º 10.264, a título de comodato, o que comprova que os imóveis objeto da fiscalização, jamais serviram como sede da impugnante.

No item “Matrícula n.º 10.716 do Registro de Imóveis de Extrema – MG”, revela que em 13/11/2012, a impugnante adquiriu nova área de 40.000 m2, matrícula n.º 12.716 do Registro de Imóveis de Extrema- MG, objeto da autuação, para ser utilizada na construção de galpão, com a finalidade de venda e ou locação, a qual foi inicialmente registrada como imobilizado, não circulante. O projeto foi classificado como “Área 02 Galpões UNICOBA” com Custo aquisição do terreno R\$ 615.000,00

Aduz que os custos foram apropriados e atualizados nos exercícios seguintes até dezembro de 2017, quando, em janeiro de 2018, foram transferidos das contas do Ativo Não Circulante, Ativo Imobilizado para o Ativo Circulante, na conta de Imóveis destinados a Venda, sob n.º 1200001 “UNIDADES PRÓPRIAS IMOVEIS A VENDA”; que em 25/04/2019, ocorreu a venda Área 02 G5 – Unicoba, sendo que o valor do negócio realizado foi de R\$ 33.250.000,00, sendo o valor de R\$ 16.625.000,00 no ato, e o saldo restante em 24 (vinte e quatro) parcelas de R\$ 692.708,65.

Sustenta que, apesar de a impugnante ter classificado o referido ativo no Ativo Imobilizado, tal classificação por si só não tem o condão de atrair a incidência das regras relativas ao ganho de capital uma vez que sempre constou no Contrato Social da impugnante a atividade de

compra e venda de imóveis próprios. Ampara-se nos julgados do Carf de nºs 1301-003.022 e 1401-001.225.

No item “Matrículas n.º 23.402 a 23.407 do Registro de Imóveis de Extrema – MG”, revela que as referidas matrículas nºs 23.402 a 23.407 são resultado da instituição de Condomínio Edifício, denominado Condomínio Comercial Vila Romana, requerida pela impugnante, e tiveram como origem a matrícula n.º 21.095, f. 714, que por sua vez teve origem as matrículas nºs 639, adquirida em 14/02/2012 pelo valor de R\$ 160.000,00, f. 512, 9.127, adquirida em 19/09/2017 pelo valor de R\$ 140.000,00, f. 522, 9.070, adquirida em 27/12/2018 pelo valor de R\$ 300.000,00, f. 525, e 18.452 adquirida em 27/12/2018 pelo valor de R\$ 200.000,00, f. 528.

Aduz que o objeto da autuação diz respeito apenas às matrículas de nºs 23.404 e 23.405, ou seja, referentes aos Galpões G3 e G4, anteriormente denominado G2 do Condomínio Comercial Vila Romana.

Destaca que, em relação aos ativos de matrículas nºs 23.402 a 23.407 do Registro de Imóveis de Extrema – MG, o reconhecimento da operação como receita bruta operacional é ainda mais evidente pois, como pode ser comprovado, houve o compromisso de venda dos ativos, mesmo sem que houvesse o término da própria construção do empreendimento.

Revela que em 27/02/2019 a construção dos galpões G1 a G6 do Condomínio Comercial Vila Romana, ainda estava em andamento, porém a impugnante já tinha firmado o contrato de locação com a empresa MOBLY COMERCIO VAREJISTA LTDA (“MOBLY”), f. 438 a 455, cujo termo inicial dar-se-ia a partir da data de entrega do imóvel, prevista para ocorrer em julho daquele ano (1º/7/2019). Em data de 4/11/2019, a MOBLY, locatária, informou que não tinha mais interesse nas demais áreas, permanecendo com a locação apenas no imóvel descrito como G3 e G4, objeto das matrículas de nºs 23.404 e 23.405, f. 457 a 459. Considerando a desistência da MOBLY em relação às demais áreas do empreendimento, os imóveis descritos nas matrículas de nºs 23.402 e 23.403, foram objeto do contrato de locação com a ALPARGATAS S.A., firmado em 28 de fevereiro de 2020, com a data de início prevista para ocorrer em 1º/3/2020 e condicionado à expedição de Habite-se do imóvel, f. 475 a 489. Enquanto o Galpão G3, objeto das matrículas n.º 23.406 e 23.407 ainda estava em construção, foi formalizado em data de 18/03/2020, o “Instrumento Particular De Compromisso De Venda E Compra De Imóvel Como Condições Suspensivas E Outras Avenças” (fl. 224 a 254), prevendo a aquisição de todo o empreendimento que vinha sendo desenvolvido pela impugnante, qual seja o Condomínio Comercial Vila Romana.

Destaca que os contratos apenas comprovam que a locação dos referidos imóveis não era destinada à manutenção das atividades da pessoa jurídica ou vinculados ao seu uso para o desenvolvimento de atividade, mas o contrário, a sua finalidade era claramente atender ao seu objetivo social, núcleo de suas operações; que a atividade de locação, não só representa um dos núcleos de suas operações como é comprovado que esta atividade é exercida de forma extremamente organizada e não simplesmente como atividade destinada ao uso e manutenção das atividades da impugnante, ela é a própria atividade.

Assevera que o mercado imobiliário precifica e tem interesse em ativos que estejam locados para terceiros, motivo pelo qual a impugnante se obrigou em todas as operações a repassar o contrato e até mesmo a garantir a locação de imóvel que ainda estava sendo construído, fato que comprova que as atividades da impugnante são realmente as constantes de seu objeto social, especialmente a administração/locação de imóveis próprios e a compra e venda de imóveis próprios.

No item “DA EXIGIDA PROVA DE ‘INTENÇÃO’ DE VENDA DOS REFERIDOS ATIVOS”, contesta a assertiva da autoridade autuante de que a impugnante não teria trazido documentos que demonstrassem ações de venda desenvolvidas tais como (anúncios jornais ou sites especializados, autorizações para imobiliárias/corretores negociá-los). Anexa declaração dos corretores que acabaram fechando os negócios em tela a fim de comprovar que já vinham apresentando os imóveis objetos das autuações para potenciais investidores.

Além disso, menciona que o patrono subscritor da impugnação, logrou êxito em localizar em sua caixa postal e-mail trocados já no ano de 2015 com potenciais interessados na compra do imóvel objeto da matrícula nº 10.716, solicitando que fossem apresentadas as condições de aquisição, sendo que foi inclusive firmado um documento de confidencialidade, na época.

A DRJ julgou procedente a Impugnação, por unanimidade de votos, exonerando o crédito tributário em litígio, nos termos do Relatório e Voto.

A presidente da 13ª TURMA/DRJ09 de Julgamento submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, por força de recurso necessário.

A contribuinte não apresentou contrarrazões ao Recurso de Ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso de Ofício atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo conhecido.

Trata-se de Autos de Infração que exige da Recorrida as importâncias de R\$ 10.160.524,58 de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e R\$ 3.400.643,82 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, acrescidas de multa de ofício de 75% e de juros de mora, referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2019 e 2020.

A autuação fiscal pretendia a requalificação das receitas de venda de imóveis da Contribuinte como "ganho de capital", sob a tese de que tais bens integrariam o ativo imobilizado.

A autoridade autuante sustenta que a venda dos imóveis da contribuinte Recorrida nos anos-calendário 2019 e 2020 não tem natureza de receita operacional e, portanto, sujeitam-se à apuração do ganho de capital.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 47/109) haveria irregularidade na tributação da receita decorrente da venda de imóveis, que estaria sujeita à apuração do ganho de capital, e não aos coeficientes de presunção do lucro aplicáveis sobre a receita bruta, nos seguintes termos:

2. No curso da ação fiscal, constatou-se que o contribuinte fiscalizado, EXTREMO SUL NEGÓCIOS IMOBILIÁRIOS LTDA (doravante simplesmente EXTREMO SUL), aplicou os coeficientes de presunção de 8% e 12% sobre a receita decorrente da venda de imóveis para calcular as bases imponíveis ao IRPJ e CSLL, respectivamente, ao passo que deveria ter tributado integralmente o ganho de capital.

[...]

Relata a fiscalização que a contribuinte, ora Recorrida, atua no ramo imobiliário e que optou pelo regime de Lucro Presumido nos anos-calendário de 2019 e 2020 e que em consulta à Declaração de Operações Imobiliárias – DOI, verificou que:

(a) em 25/04/2019 alienou um imóvel identificado como terreno urbano, registrado sob o número de matrícula 12.716 no Registro de Imóveis, pelo valor de R\$ 35.000.000,00, à HELLEVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 10.808.864/00;

(b) em 21/12/2020, alienou imóveis, que correspondem a galpões, registrados sob os números de matrículas 23.402, 23.403, 23.404, 23.405, 23.406 e 23.407, pelo total de R\$ 124.000.000,00.

De acordo com a fiscalização, o imóvel de matrícula 12.716 estava alugado para duas empresas: UNICOPA INDÚSTRIA DE COMPONENTES ELETRÔNICOS E INFORMÁTICA LTDA e UNICOPA ENERGIA S/A e os imóveis de números de matrículas 23.402, 23.403, 23.404, 23.405, 23.406 e 23.407 estavam alugados para três empresas: MOBLY COMÉRCIO VAREJISTA LTDA, ALPARGATAS S/A e PANDURATA ALIMENTOS S/A, sendo que a compradora foi a empresa Bluecap Gestão de Recursos Ltda, conforme Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra de Imóvel com condições suspensivas e outras avenças, firmado em 18/03/2020.

Esclareceu ainda a fiscalização que em aditivo ao referido instrumento particular, firmado em 10/07/2020, o Fundo Bluecap Renda Logística Fundo de Investimento Imobiliário – FII, administrado pela empresa BTG Pactual Serviços Financeiros S.A DTVM, assumiu os direitos e obrigações da Bluecap, constantes no Instrumento de Compromisso datado de 18/03/2020.

Nesse cenário, foram objeto de apuração do ganho de capital os imóveis de matrícula nºs 12.716, 23.404 e 23.405. A venda dos imóveis matrículas nos 23.402, 23.403, 23.406 e 23.407 não foi objeto da presente autuação tendo em vista que, além de as condições suspensivas constantes do Instrumento de Venda e Compra relativas a esses imóveis somente

terem sido cumpridas em 2021, os recebimentos da venda também ocorreram no ano-calendário de 2021, período não abrangido por este procedimento fiscal.

A autoridade fiscal concluiu que os imóveis foram construídos com a finalidade precípua de locação e não de venda e que as receitas da venda dos imóveis foram oferecidas à tributação pelo regime de Lucro Presumido, utilizando o percentual de presunção de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL.

A autoridade autuante expôs as seguintes conclusões:

Conclusões acerca de todos os Contratos de Locação

180. O prazo de locação de todos os imóveis é longo, sendo a maioria de 60 meses, com possibilidade de prorrogação em alguns casos. Reforça-se que o prazo de locação se estendeu mesmo após a alienação dos imóveis.

181. Ficou evidente nas Cláusulas contratuais que a locadora (Extremo Sul) se obrigou a finalizar as construções dos galpões que ainda se encontravam em construção com a finalidade de adequá-los ao negócio das empresas locatárias. Ou seja, os imóveis foram construídos com a finalidade precípua de locação e não de venda.

182. Vários contratos destacavam o caráter intuitu personae da locação, o que significa que os galpões não poderiam ter outra finalidade a não ser a de locação àquela determinada empresa locatária.

183. O Contrato de Locação celebrado com a Mobly chama a atenção para uma pequena área que não faz parte do Contrato e será destinada a terceiros para exploração de atividade de café/restaurante. Percebe-se nesse ponto, que até uma pequena área tem a destinação de ser locada/arrendada para exploração de atividades alimentícias, nada se falando em alienação.

184. Ainda no Contrato de Locação com a Mobly, há Cláusula que autoriza a Locadora a prospectar novos interessados na locação, sem qualquer ônus para as partes, com relação aos imóveis que não fazem parte do indigitado Contrato. Mais uma vez, fica cristalina a intenção da Extremo Sul para com seus imóveis, qual seja, a locação.

185. Da leitura do Regimento Interno do Condomínio Vila Romana (anexado ao Contrato de Locação com a Mobly) e que rege a administração do empreendimento, percebe-se que ele se refere a “galpões locados” e “empresas locatárias”, deixando ainda mais evidente a finalidade locatícia dos galpões. Uma das Cláusulas do Regimento fala ainda da possibilidade de áreas comuns de estacionamento, existentes ao longo do CVR serem objeto de exploração comercial por empresas especializadas.

186. Mesmo no caso do Contrato de Locação com a empresa PANDURATA, o qual foi celebrado após o Compromisso com o BTG Pactual, percebe-se a supremacia da locação do imóvel na medida em que o promissário comprador (BTG) deve cumprir e respeitar os prazos e as cláusulas do Contrato de Locação.

4.3. Considerações acerca dos aspectos contábeis, fiscais e tributários das operações imobiliárias realizadas (matrículas nos 12.716 e 23.402 a 23.407)

[...]

227. Portanto, observando-se a legislação tributária, a legislação comercial e as normas contábeis tratadas nos tópicos 2.1.1 a 2.1.4 deste Relatório, o produto da venda está sujeita à apuração (e tributação) do ganho de capital quando o bem alienado:

a) Não foi construído ou adquirido para revenda;

b) Foi utilizado na atividade-fim ou tratado como investimento;

c) Foi classificado contabilmente no ativo não circulante;

d) Eventualmente tenha diretamente gerado, no período em que foi de propriedade do alienante, receita que foi contabilizada e tributada como decorrente da atividade fim.

228. Ainda que alguma das etapas acima elencadas não se faça presente ou que o contribuinte tenha adotado, de forma indevida, tratamento contábil ou fiscal diferenciado, bens que se enquadrem nessas situações, ainda que não em todas, quando da sua alienação sujeitam-se à apuração do ganho de capital para fins tributários.

229. Visando a reforçar a intenção do contribuinte ao adquirir os imóveis, foi intimado por meio do item 4 "a" do TIF 01, a responder se os imóveis objeto da alienação foram por ele adquiridos com a intenção de revendê-los imediatamente. No caso de resposta afirmativa, deveria apresentar documentação que demonstrasse ações desenvolvidas nesse sentido (anúncio em jornais ou sites especializados, autorizações para imobiliárias/corretores negociá-los, etc.).

230. Em resposta ao item 4 do TIF 01, a empresa explicou que:

1. Os imóveis objeto da alienação, descritos no item 3 do Termo de Intimação não foram aquisições de unidades já construídas. A Fiscalizada adquiriu os terrenos, contratou a construção das unidades pelo regime de empreitada, a fim de explorar atividades imobiliárias e gerar receita, seja da atividade de locação, seja da compra e venda. A exploração de atividade imobiliária seja relativa à locação, seja em relação à compra e venda de imóveis próprios compõem a receita e resultado operacional da Fiscalizada.

2. Ainda em relação a este tópico, é importante destacar que sempre existe a intenção de venda dos imóveis na operação da sociedade o que vem ao encontro de seu objeto social, qual seja, a administração e compra e venda de imóveis próprios, tal como está descrito no CNAE da descrição da atividade econômica principal e secundária.

3. Ocorre que, por questões de mercado, os galpões logísticos somente geram interesse aos compradores deste segmento, fundos imobiliários, family offices e outros investidores, a partir do momento que estão devidamente locados e aptos a gerar um retorno para os investidores adquirentes.

231. Com relação à resposta da empresa, impende destacar inicialmente que a sociedade foi criada em 2009, sendo que a atividade de locação de imóveis passou a constar do objeto social da empresa em 2012, cuja alteração contratual foi registrada em 2014, ou seja,

quase 2 anos depois. Já a partir de outubro de 2018, com registro em janeiro de 2019, a atividade de locação foi retirada do objeto social (itens 39 a 43 do Relatório). Convém lembrar que no ano de 2012, quando foi incluída a atividade de locação de imóveis, houve a aquisição dos imóveis matrículas nos 639 e 12.716, cuja alienação deste último ocorreu em abril de 2019. E, em que pese a empresa ter retirado a atividade de locação do seu objeto social em 10/2018, os galpões continuaram sendo objeto de locação até mesmo após a sua alienação, conforme já visto.

232. A despeito da inclusão e posterior exclusão da atividade de locação do objeto social da empresa, o importante é deixar claro que os imóveis foram adquiridos com a intenção precípua de serem locados a terceiros. Isso porque, além de a empresa não ter conseguido comprovar a alegação de que “sempre existe a intenção de venda dos imóveis”, os contratos de locação apresentados, na maioria pactuados por prazos longos de cinco anos, demonstram a intenção da empresa de manter os imóveis no seu patrimônio. Além disso, os Instrumentos de Venda e Compra dos imóveis também contém cláusulas protetivas dos Contratos de Locação pactuados anteriormente às operações de alienação. E mesmo para os imóveis que ainda estavam em construção quando da celebração do compromisso de venda e compra, como é o caso do antigo G3 (atuais Galpões 5 e 6), havia a obrigatoriedade de sua locação para que pudessem ser alienados.

233. Além disso, considerando a alegação da empresa de que “por questões de mercado os galpões logísticos somente geram interesse aos compradores a partir do momento que estão devidamente locados”, é necessário pontuar que as condições e exigências do mercado não podem suplantar a lei. Desta feita, se a legislação tributária, fiscal e as normas contábeis aduzem que os imóveis mantidos 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, devam ser classificados no ativo não circulante imobilizado e, em caso de alienação, sobre ela deva ser apurado o ganho de capital, esse é o procedimento correto a ser adotado, a despeito do comportamento do mercado.

234. Outro fato digno de menção é que a própria página da empresa na internet corrobora com a assertiva da fiscalização de que os imóveis foram adquiridos com a intenção de locação. A página da Internet, consultada em 21/05/2021, aduz que ela disponibiliza para locação condomínios de galpões logísticos e industriais no município de Extrema, MG, com localização estratégica próxima à Rodovia Fernão Dias, juntamente com toda a infraestrutura e segurança necessárias. Inclusive, ao descrever seus projetos recentes, há a informação de que eles se encontram locados:

[...]

235. Os imóveis eram bens destinados à manutenção das atividades da empresa e a atividade de locação de imóveis é de fato a atividade por ela exercida. Os imóveis cumpriram a função locatícia durante praticamente todo o período em que estiveram no patrimônio empresarial (mais de 9 anos!). Tal fato pode ser comprovado conforme DIPJ de 2012 e 2013 e ECF de 2014 a 2020, por meio das quais a empresa sempre classificou as receitas de aluguel dos imóveis como receitas da atividade fim sujeitas ao percentual de presunção de 32%. 236. Conforme explanação sobre a contabilização dos imóveis feita

neste Relatório, percebe-se que até o final de 2017 os imóveis existentes constavam do ativo imobilizado, tendo sido objeto inclusive de depreciação. A partir de 2018, a empresa mudou o modus operandi, tendo transferido os saldos das contas existentes do ativo imobilizado para o ativo circulante e os novos imóveis adquiridos e as novas construções foram contabilizados no ativo circulante. Note-se que existe uma contradição nos procedimentos adotados pela empresa pois, ao passo que considerou, para fins tributários, durante 9 anos, as receitas provenientes dos aluguéis como receitas da atividade fim, por outro lado, classificou os galpões como estoque (como se tivessem sido adquiridos para revenda ou construídos para venda). A realidade fáctica denota que os galpões foram adquiridos e construídos para locação a terceiros e, portanto, deveriam ter sido classificados no ativo não circulante imobilizado conforme determina o CPC 27. Esse seria o procedimento correto que a empresa deveria ter adotado, de acordo com as determinações das normas de regência (em especial, Resolução CFC nº 1.177/2009 e o CPC 27), os quais, lembramos, prescrevem que o 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. Os CPC 27 (ativo imobilizado) e CPC 28 (propriedade para investimentos) determinam expressamente a classificação de imóvel alugado no ativo não circulante e a Resolução CFC nº 1.177/2009 determina que seja classificado no ativo imobilizado os imóveis locados destinados à manutenção das atividades da entidade, e que imóveis locados somente podem passar para o estoque com o fim da locação. Ou seja, o fato de os imóveis estarem alugados, já é impeditivo para esses imóveis serem classificados no ativo circulante.

237. Importante destacar que, em 28/01/2018, foi realizada reunião dos sócios da fiscalizada para deliberar sobre a destinação dos imóveis da sociedade. Considerando que a empresa alega que a atividade de compra e venda de imóveis é sua atividade social rotineira, não faz muito sentido ter que discutir a destinação dos imóveis. Ocorre que, justamente pelo fato de a compra e venda de imóveis não ser atividade rotineira da empresa, é que se fez necessária a deliberação. A empresa foi intimada por meio do item 3 do TIF 03 a prestar informações se desde a sua constituição até a data da lavratura do Termo (17/09/2021), houve compra e venda de outros imóveis além dos imóveis matrículas nos 12.716 e 23.402 a 23.407. Em caso afirmativo, a empresa deveria discriminar a matrícula do imóvel, a data da operação (compra e/ou venda) e o valor da operação. Em resposta, ela afirmou que não houve operações de compra e venda de outros imóveis além daqueles citados no Termo. Em vista disso, das receitas informadas nas DIPJ e nas ECF desde 2012 e das informações constantes nas Declaração das Informações sobre Atividades Imobiliárias - DIMOB e nas DOI, conclui-se que a compra e venda de imóveis não é atividade habitual da fiscalizada, em que pese constar de seu objeto social.

238. Ainda, relativamente à transferência de bens do ativo imobilizado para estoques, poderíamos pensar que a Resolução CFC nº 1.177/2009 albergasse o procedimento da fiscalizada. Porém, isso não ocorre. Aquela norma contábil estabelece que "a entidade que, durante as suas atividades operacionais, ativos deixam de ser alugados e passam a ser mantidos para venda. Passam a ser considerados, daí para frente, como estoques e se sujeitam aos requisitos da NBC TG 16 – Estoques".

239. A chave para o correto entendimento do enunciado da resolução é a normalidade operacional da alienação do bem após ficar certo tempo alugado. Isso é o que ocorre nas empresas que alugam veículos, elas compram automóveis que são alugados por certo período e ao final são rotineiramente vendidos. As atividades operacionais dessas pessoas jurídicas praticamente exigem que elas procedam assim, pois, se tais empresas não providenciassem a constante e rotineira renovação da frota, comprometeriam a operação empresarial já que a maioria das pessoas não aluga veículos "muito velhos e desgastados".

240. Sob o mesmo prisma deve ser interpretada a Solução de Consulta COSIT nº 7/2021, já tratada neste Relatório e que foi citada pelo contribuinte em sua resposta ao TIF 01, afirmando ser a situação tratada na indigitada Solução de Consulta análoga ao seu caso. Reforça-se que esse não é o caso da fiscalizada, a qual transferiu bens imóveis para estoque. Especificamente para os bens imóveis, o fator localização e características do bem como metragem construída e qualidade da construção são tão ou mais importantes do que o tempo de uso do bem. Além disso, no caso de terrenos, o fator tempo de uso nem tem relevância. Assim, bens imóveis locados (ou até mesmo destinados a manutenção das atividades da empresa) não precisam ser, de tempos em tempos, substituídos por imóveis novos, sem comprometer a operação empresarial. Portanto, a situação fática da fiscalizada é fundamentalmente diferente da locadora de veículos, por exemplo.

241. Ainda que conste em seu objeto social a atividade de compra e venda de imóveis, a análise dos fatos deixa claro que a atividade imobiliária, caracterizada pela compra e venda ou construção e venda de imóveis, nunca foi atividade operacional rotineira, antes pelo contrário, houve tão somente as operações de venda de bens tratadas na presente autuação. Durante todo o período em que pertenceram ao patrimônio da fiscalizada, os imóveis foram objeto de locação a terceiros, sendo essa a real atividade fim da sociedade.

242. Nesse sentido, a contabilização dos imóveis no ativo circulante em contas de Imóveis Próprios para a Venda seria suficiente para permitir que fosse dado tratamento de receita bruta para o produto da venda do imóvel?

243. É óbvio que não. Isto porque, apesar do objeto social e dos registros contábeis efetuados, continuam sendo bens que se enquadram nas situações que ensejam a apuração do ganho de capital por ocasião da sua alienação, nos termos estabelecidos pela legislação tributária e comercial e nas normas contábeis.

244. Relevante reforçar que a transferência dos bens alienados do ativo imobilizado para estoques não tem o condão de alterar a sua natureza. Obviamente que é lícito aos empresários reordenar seus negócios, mas se as transferências de bens do ativo imobilizado para estoques pudessem ser feitas a qualquer tempo e baseadas única e simplesmente em uma intenção de revenda ou no momento da venda, qual seria o alcance e por que existiria a norma que prevê a apuração de ganho de capital para bens do ativo imobilizado? Uma boa exegese da legislação exige a análise de outros fatores, como por exemplo, a prática rotineira da atividade de venda de imóveis.

245. À luz das respostas às intimações, dos Instrumentos de Venda e Compra, dos Contratos de Locação, dos lançamentos contábeis e da legislação tributária, comercial e das normas contábeis tratadas nos tópicos 2.1.1. a 2.1.4 deste Relatório, concluímos que o bens

alienados pertenciam ao imobilizado e que, portanto, a empresa deveria ter apurado o ganho de capital nas alienações ora analisadas, adicionando integralmente os ganhos obtidos para efeitos de apurar as bases de cálculo do IRPJ e CSLL devidos. A mera classificação/reclassificação contábil para estoque, a inclusão da compra e venda no objeto social e a alteração da intenção da empresa para com os imóveis não apaga todo o passado de utilização dos mesmos.

Deste modo, a questão central em litígio é se as receitas auferidas com as vendas dos referidos imóveis têm natureza de receita operacional como alega a impugnante, ou receita não operacional como aduz a autoridade autuante.

A impugnação de fls. 776/798 alegou que o cerne da questão é a classificação da operação realizada pela ora Recorrida e que a sociedade explora o ramo imobiliário, exercendo mais de uma atividade, dentre as quais a administração e a locação de imóveis próprios, bem como a compra e venda de imóveis próprios.

Destaca que tanto a denominação administração de imóveis próprios como locação de imóveis próprios são equivalentes no sentido de permitir a locação dos imóveis cujas atividades são classificadas sob o mesmo código no CNAE da Recorrida qual seja, o código 6810-2-02.

Sustenta, assim, que essas espécies de receita, tal como as aferidas pela impugnante, devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido mediante a aplicação do coeficiente de presunção a que se referem os art. 15 e 20 da Lei n.º 9.249/95.

Com base no entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 7/2021, na hipótese de a atividade principal, ordinária, da pessoa jurídica compreender a administração/locação de imóveis próprios (terreno e/ou edificação), como é o caso da impugnante, tem-se que esses ativos estariam no núcleo das suas operações, não exercendo, portanto, a função acessória de contribuir com a consecução destas.

Assevera que, de acordo com o § 1º do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, 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.

Argumentou a Impugnação que a atividade de locação de imóveis, em conjunto com a atividade de compra e venda de imóveis próprios, não só representa um dos núcleos das operações da impugnante como é comprovado que esta atividade é exercida de forma extremamente organizada.

A DRJ reconheceu que a questão central em litígio é se as receitas auferidas com as vendas dos referidos imóveis têm natureza de receita operacional como alega a impugnante, ora Recorrida, ou receita não operacional como aduz a autoridade autuante, dando razão à impugnante, por concluir que as receitas em análise têm natureza de receitas operacionais.

A DRJ analisou o objeto da atividade da empresa constante no Contrato Social e verificou que o objeto social era a atividade de “administração de imóveis próprios e a compra e venda de imóveis próprios”, observando que na alteração contratual registrada em 22/08/2014 (f. 155/166), foi incluída a atividade de “locação” de imóveis próprios. Nas alterações contratuais seguintes, o objeto social voltou a ser o da constituição da empresa, concluindo ainda que a atividade de “locação de imóveis próprios” se coaduna com a atividade de “administração de imóveis próprios”, como alega a impugnante, pois essas duas atividades figuram na descrição do mesmo código CNAE “6810-2/02”.

Código	Descrição
6810-2/02	ADMINISTRAÇÃO DE IMÓVEIS PRÓPRIOS
6810-2/02	ALUGUEL DE IMÓVEIS PRÓPRIOS; RESIDENCIAIS E NÃO-RESIDENCIAIS
6810-2/02	ALUGUEL DE IMÓVEL PRÓPRIO
6810-2/02	ALUGUEL DE IMÓVEL PRÓPRIO RESIDENCIAL EM APART-HOTEL
6810-2/02	ALUGUEL DE TERRAS PRÓPRIAS
6810-2/02	ALUGUEL DE TERRAS PRÓPRIAS PARA EXPLORAÇÃO AGROPECUÁRIA
6810-2/02	ALUGUEL MENSAL DE VAGAS DE GARAGEM PRÓPRIAS
6810-2/02	APART-HOTEL RESIDENCIAL PRÓPRIO; ALUGUEL DE
6810-2/02	IMÓVEIS PRÓPRIOS; LOCAÇÃO DE
6810-2/02	PASTOS; ALUGUEL DE
6810-2/02	SELF STORAGE
6810-2/02	SUBLOCAÇÃO DE IMÓVEIS DE TERCEIROS
6810-2/02	TERRENOS PRÓPRIOS; ALUGUEL DE
6810-2/02	VAGA DE GARAGEM PRÓPRIA; ALUGUEL DE
6810-2/02	VAGAS DE GARAGEM PRÓPRIAS; ALUGUEL MENSAL DE

Observou a decisão recorrida que a atividade de “compra e venda de imóveis próprios” sempre esteve presente expressamente no contrato social da empresa, e a atividade de “locação de imóveis próprios” é reconhecida pela autoridade autuante como exercida de fato pela impugnante.

O Auto de Infração apurou que os imóveis vendidos pela impugnante estavam alugados. Afirma que a atividade operacional da empresa era a locação de imóveis próprios, mas nega que a venda desses imóveis seja “atividade operacional rotineira”.

Todavia, o julgador de Primeira Instância constatou que a receita decorrente da venda dos referidos imóveis, ainda que alugados, deve ser considerada receita operacional, destacando que *“Além de não serem imóveis destinados à manutenção da empresa, como seria o caso do uso para sede da empresa, por exemplo, a atividade de venda de imóveis próprios encontra-se registrada no objeto social da empresa e faz parte do ciclo operacional da atividade econômica explorada pela empresa”*.

Ressaltou a decisão da DRJ que o registro da atividade no objeto social da empresa não tem o efeito de, por si só, caracterizar a receita decorrente dessa atividade como operacional, pois o contribuinte pode utilizar-se dessa formalidade para fugir da devida tributação, quando não atua de fato na referida atividade econômica, de forma profissional e que *mais importante que a habitualidade e a pessoalidade, a noção de profissionalismo está associada ao conhecimento do profissional acerca das características do bem ou serviço que comercializa*.

A decisão da DRJ fundamentou que outro aspecto a ser considerado é a pertinência, ou não, das operações efetuadas ao ciclo operacional da atividade econômica explorada pelo empresário. Sobre esse assunto, citou a Solução de Consulta nº 139, de 29/08/2006, da 10ª Região Fiscal, que possui a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. BENS PASSÍVEIS DE INTEGRAR O ATIVO CIRCULANTE E O ATIVO IMOBILIZADO. TRANSFERÊNCIA DE CONTAS.

A empresa optante pelo lucro presumido que comercializa bens suscetíveis de serem contabilizados tanto no ativo permanente como na conta estoques, em virtude de suas atividades desenvolvidas constarem, em ambos os casos, de seu objeto social, pode transferir da primeira conta para segunda o respectivo bem a ser destinado para futura comercialização sem a necessidade de apurar o correspondente ganho de capital, contanto que seja adotado um conjunto de procedimentos sistematizados, baseados nas normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos.

Dispositivos Legais: RIR, de 1999 (Decreto nº 3.000, de 1999), arts. 518 e 521; PN CST nº 347, de 1970; PN CST nº 108, de 1978.

A DRJ esclareceu que referida Solução de Consulta trata da atividade de venda de veículos automotores usados, por empresa que atua na locação desses veículos e que tais atividades de venda de veículos usados e locação de veículos eram previstos no contrato social da empresa consulente. O entendimento foi o de que a receita da venda desses veículos usados é receita operacional da empresa, pois “condiz com as regras aplicáveis a esse tipo de negócio”. Transcreveu o seguinte trecho da sua fundamentação:

4.1 Nota-se que no caso em foco há um critério razoável de permanência dos referidos bens no ativo imobilizado, porque após o aludido período os automóveis locados já não são considerados relativamente novos pela clientela, produzem manutenção mais dispendiosa e ainda conservam um razoável valor de mercado para serem comercializados. Tal prática condiz com as regras aplicáveis a esse tipo de negócio. Inaceitável seria a petionária adotar um procedimento em desconformidade com o seu ramo de negócio, visando fugir de tributação mais onerosa. No caso, há uma regra clara e definida. Evidencia-se que o contribuinte não efetua registros contábeis conforme a sua livre escolha objetivando primordialmente afastar a incidência do imposto de renda pessoa jurídica sobre uma base de cálculo maior, pois, normalmente, a empresa optante pelo lucro presumido deve apurar o imposto diretamente sobre o ganho de capital.

Em face dessa fundamentação, a DRJ asseverou “como se vê, na apreciação do mencionado caso, houve a utilização de critério de razoabilidade quanto às regras aplicáveis à atividade econômica específica, para que a receita auferida com a venda de um bem registrado inicialmente no ativo imobilizado fosse considerada receita operacional. E continuou a fundar nos seguintes termos:

A autoridade autuante sustenta que a situação fática da fiscalizada é “fundamentalmente diferente da locadora de veículos, por exemplo”. Aduz que:

241. Ainda que conste em seu objeto social a atividade de compra e venda de imóveis, a análise dos fatos deixa claro que a atividade imobiliária, caracterizada pela compra e venda ou construção e venda de imóveis, nunca foi atividade operacional rotineira, antes pelo contrário, houve tão somente as operações de venda de bens tratadas na presente autuação. Durante todo o período em que pertenceram ao patrimônio da fiscalizada, os imóveis foram objeto de locação a terceiros, sendo essa a real atividade fim da sociedade.

O fato de a atividade de venda de imóveis não ter sido rotineira até o período fiscalizado, não justifica por si só que a receita dela decorrente seja não operacional. Há outros aspectos da atividade econômica explorada pela impugnante a serem considerados na análise do caso da venda dos imóveis:

(i) Assim como no caso da locação e venda dos veículos automotores, a operação de venda dos imóveis é conexas à de locação desses imóveis, porquanto a empresa que explora a atividade imobiliária como a de locação de imóveis próprios pode, em determinado momento, entender vantajosa a venda do imóvel locado, dependendo da conjuntura econômica, razão pela qual fez constar em seu objeto social a atividade de compra e venda de imóveis próprios. Deste modo, a partir do momento em que a venda seja vantajosa para a empresa, essa modalidade de operação pode tornar-se mais frequente e a receita decorrente dessas vendas não poderá ser tida como receita não operacional, até porque constata-se que as locações e alienações foram feitas com o devido profissionalismo, ante o conhecimento demandado do ramo imobiliário na locação e venda de imóveis de valor bastante relevante (dezenas ou centenas de milhões de reais), objeto de aquisição por grandes grupos empresariais.

(ii) Um outro aspecto que reforça a conexão entre a atividade de locação e posterior venda do imóvel locado, é o fato de a indústria dos fundos imobiliários ter experimentado grande impulso a partir do ano de 2018 (<https://valorinveste.globo.com/produtos/fundos-imobiliarios/noticia/2021/06/04/industria-de-fundos-imobiliarios-amplia-oferta-de-produtos-com-salto-de-investidores-na-pandemia.ghtml>), o que indica que imóveis locados passaram a ser objeto de procura por empresas gestoras de fundos imobiliários, interessadas justamente na renda advinda das locações, corroborando a assertiva da impugnante de que os imóveis locados são mais valorizados do que os não locados. Verifica-se também que os imóveis em questão foram alienados nos anos de 2019 e 2020, no período em que se verificou o aquecimento do mercado de fundos imobiliários. Ademais, uma das empresas compradoras foi o Fundo Bluecap Renda Logística Fundo de Investimento Imobiliário – FII, administrado pelo BTG Pactual Serviços Financeiros S.A DTVM (TVF, f. 66).

(iii) A maior parte do tempo a empresa auferiu receitas tão-somente da atividade de locação dos imóveis, mas a operação de venda desses imóveis poderia ser feita a qualquer tempo, no citado período, a critério da administração da empresa, não caracterizando operação estranha ao ciclo operacional do ramo de atividade explorado pela empresa.

(iv) A atividade de compra e venda de imóveis próprios sempre figurou no contrato social da empresa.

Conclui-se, assim, a partir da análise dos aspectos formais e substanciais da atividade econômica explorada pela impugnante, que as receitas auferidas na venda dos imóveis têm natureza de receitas operacionais.

Deste modo, ao caso em análise aplica-se o entendimento firmado na Solução de Consulta Cosit nº 7, de 04/03/2021, cuja ementa tem a seguinte redação:

(...)

De acordo com o exposto, a forma de escrituração contábil das operações por parte do contribuinte não tem o condão de determinar, por si só, a norma de incidência tributária. Se as receitas de locações e de vendas dos imóveis enquadram-se no ciclo operacional da empresa, as receitas advindas dessas operações têm natureza de receitas operacionais, não se sujeitando à apuração do ganho de capital como defendido pela autoridade autuante.

Está correto o entendimento da DRJ.

Destarte, a controvérsia reside em determinar se a receita auferida pela Recorrente com a venda de imóveis próprios, nos anos-calendário de 2019 e 2020, deve ser tributada como receita bruta da atividade imobiliária (com aplicação dos coeficientes de presunção de 8% para IRPJ e 12% para CSLL) ou como ganho de capital (tributação integral da diferença positiva entre o valor de alienação e o valor contábil).

A fiscalização fundamentou a autuação no fato de que os imóveis alienados (matrículas nº 12.716, 23.404 e 23.405) estavam anteriormente destinados à locação e foram, em momento próximo à venda, reclassificados do Ativo Não Circulante (Investimentos/Imobilizado) para o Ativo Circulante (Estoques). Sustenta a autoridade fiscal que, por terem sido mantidos para renda, a alienação deveria seguir o rito do ganho de capital, conforme art. 25, § 1º da Lei nº 9.430/96, cujo redação segue abaixo:

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

(...)

§ 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.

Todavia, a análise do objeto social da Recorrente revela que ela possui, desde a sua constituição, a exploração de atividades imobiliárias, incluindo a compra e venda de imóveis. A jurisprudência consolidada deste Conselho e a própria legislação de regência (art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77) estabelecem que a receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

O fato de os imóveis terem sido locados antes da venda não desnatura a operação como sendo de "estoque", caso a venda de imóveis faça parte do objeto social e do ciclo operacional da empresa. Conforme bem pontuado no acórdão recorrido da DRJ/09, a tributação pela margem de presunção subsiste ainda que os imóveis tenham sido utilizados para locação, desde que tal atividade constitua objeto da pessoa jurídica, hipótese em que os resultados compõem a receita bruta operacional.

Ademais, a Recorrente logrou comprovar que a intenção de venda dos ativos era preexistente e que a locação era uma estratégia de mercado para viabilizar a alienação de galpões logísticos a investidores. Documentos anexos, como e-mails de negociações datados de 2015 e 2018, reforçam que os imóveis sempre estiveram no horizonte de comercialização da empresa.

A reclassificação contábil para o ativo circulante antes da venda, embora criticada pela fiscalização, reflete a realidade da operação imobiliária em curso. Não se pode exigir a apuração de ganho de capital sobre bens que, por essência e previsão estatutária, são destinados à venda, sob pena de violação ao regime do Lucro Presumido para o setor imobiliário, previsto no art. 15, § 4º da Lei nº 9.249/95, abaixo transcrito:

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

(...)

4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

Portanto, a venda de imóveis integra o objeto social e a atividade operacional profissional da empresa, sendo que a ausência de vendas recorrentes em períodos imediatamente anteriores não afasta o caráter operacional da transação, uma vez que o ciclo imobiliário é, por natureza, de longo prazo.

Por derradeiro, o fato de os bens estarem locados antes da venda não transmuda a receita em ganho de capital; ao contrário, a locação é estratégia de manutenção do ativo que potencializa seu valor de mercado para venda futura.

Nesse sentido, acompanho o entendimento da DRJ que, por unanimidade, julgou procedente a impugnação, uma vez que a venda de imóveis próprios por empresa que possui tal atividade em seu objeto social gera receita bruta sujeita aos percentuais de presunção, independentemente de uso prévio para locação.

Diante do exposto, voto por conhecer e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, mantendo a decisão recorrida em sua integralidade para exonerar o crédito tributário lançado

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni