



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.721682/2021-11
ACÓRDÃO	1401-007.458 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de junho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	LUNER 2 EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2017

INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. GANHO DE CAPITAL. LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE TERRENO. RECEITA OPERACIONAL. DESCARACTERIZAÇÃO.

O fato de o imóvel utilizado para integralização de capital não constar como registrado para uma eventual alienação, não é condição suficiente para que se proceda à tributação como receita operacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Vencido o Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza que dava provimento ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

Cláudio de Andrade Camerano – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Andressa Paula Senna Lisias e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de **Recurso de Ofício** impetrado pelo órgão julgador de primeira instância, tendo em vista que o Acórdão de nº 109-007.632 proferido pela 13ª Turma da DRJ09, em sessão de 28 de julho de 2021, julgou pela procedência da Impugnação apresentada pelo Interessado, exonerando integralmente o crédito tributário.

De se ver a autuação.

Segundo consta no **RELATÓRIO FISCAL**, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 4, a contribuinte foi intimada a esclarecer “... o motivo do não recolhimento de Ganho de Capital na venda do imóvel localizado na SGAN quadra 612 lote C vendido em 15/02/2017 à Associação Brasileira da Igreja de Jesus Cristo dos Santos dos últimos Dias”, e, ainda, que informasse “...o motivo negocial que levou a empresa vender um imóvel em menos de 7 meses após sua integralização.”

Em atendimento ao termo de intimação, a resposta:

11 Em 30/09/2020 o contribuinte atendeu o Termo de Intimação Fiscal nº4, nas seguintes afirmações:

11.1 Em relação ao item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 4 afirma que “ainda sobre a classificação contábil do imóvel em questão nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 16, “estoques” são ativos mantidos para venda no curso normal dos negócios” afirma ainda que “desta forma a empresa tributou os valores referente a operação pelo lucro presumido conforme previsto na legislação para situações de imóvel em estoque para revenda”;

[...]

11.3 Em relação ao item 3 o contribuinte afirmou em apertada síntese que exerce a atividade econômica de incorporação de imóvel, construção e venda de empreendimentos imobiliários e compra e venda de bens próprios”, afirma ainda que “O imóvel foi integralizado na empresa com o objetivo específico de ser objeto de uma incorporação imobiliária, como é de praxe nas empresas do ramo. No entanto, enquanto se realizavam os

estudos de mercado para planejamento da incorporação, a empresa recebeu uma boa oferta de compra e acabou optando por desistir da incorporação e realizar a venda do imóvel.”;

Continuando com o relato fiscal e sua conclusão final:

III – APURAÇÃO DOS FATOS

16. A empresa foi constituída em 05/07/2016, inicialmente com um capital de R\$ 1.000,00, tendo como sócios a Construtora Luner Ltda e SG Engenharia Ltda, conforme Contrato Social apresentado em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal;

17. Em 29/08/2016 o Contrato Social sofre sua primeira alteração, sofrendo um aumento de capital com a integralização do imóvel localizado na SGAN quadra 612 lote C, nesta alteração de seu contrato social não há menção sobre a finalidade de venda do imóvel integralizado;

18. Em 11/01/2018 o Contrato Social sofre a segunda alteração, reduzindo o seu capital Social em R\$ 6.316.000,00, tendo em vista a venda do imóvel em 15/02/2017, antes integralizado ao seu capital;

19. Em resposta ao item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 4, o contribuinte informa que o imóvel fora integralizado ao seu capital com o fim de ser objeto de incorporação imobiliária, ou seja, não havia intenção inicial de venda do mesmo;

20. Em resposta ao item 1 do mesmo Termo de intimação, o contribuinte traz a baila o Comitê de Pronunciamento Contábeis 16, que estabelece o tratamento contábil para os estoques, contudo este mesmo CPC em seu item 8 é claro em declarar que “os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda”, o que não foi o caso, tendo em vista a afirmação que o próprio contribuinte forneceu a esta Fiscalização (o bem fora integralizado para fins de incorporação imobiliária), bem como não constar em Contrato Social a finalidade da integralização do imóvel, ou seja, o imóvel não poderia ser classificado inicialmente como estoque pelo único fato que não havia a intenção de venda quando da integralização do capital;

[...]

*22. Conforme art. 25 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os percentuais de presunção devem ser aplicados **somente sobre a receita bruta** da empresa, sendo os ganhos de capital e outros rendimentos e*

receitas somados posteriormente para determinação do montante do lucro presumido:

[...]

24. Dessa forma, para efeitos tributários, a receita proveniente da venda de imóveis que não foram construídos ou adquiridos com tal finalidade, mas, diversamente, para serem usados como meio de obtenção de renda ou para o desempenho de atividade econômica prevista no objeto social da empresa, sujeita-se à apuração de ganho de capital, independentemente de a atividade imobiliária também integrar o objeto da empresa;

III – DAS INFRAÇÕES

GANHO DE CAPITAL

25. Tendo em vista o narrado acima, estamos neste ato constituindo o crédito tributário, tendo em vista a apuração de ganho de capital, conforme tabela abaixo:

Apuração de Ganho de Capital	
Valor da alienação (1)	R\$ 104.000.000,00
(-) Valor Contábil (2)	R\$ 6.292.229,56
(=) Ganho de Capital	R\$ 97.707.770,44

(1) Conforme 2º Ofício Registro de Imóvel do DF (R 6/19579), apresentado em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal;

(2) Valor registrado na contabilidade do ano-calendário 2017 (conta contábil nº 1.1.3.05.0024 – SGAN 612 LOTE C)

26. Conforme a Declaração de Crédito Tributos Federais (DCTF), que se encontra anexo a este Auto de Infração, transmitido pelo contribuinte, foram aproveitados nos cálculos dos tributos devidos o valor de R\$ 2.067.721,37 a título de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (2089-1) e R\$ 1.123.422,35 a título de Contribuição Social S/Lucro Líquido, ficando estes débitos vinculados a este processo;

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE: CSLL

27. Tendo em vista a omissão de rendimento, aplica-se aos lançamentos decorrentes o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova, de acordo com o § 2º do Art. 24 da Lei nº 9.249/1995, dispõe expressamente que:

“Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 2º. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

IV – DA MULTA DE OFÍCIO

28. Tendo em vista os tributos não recolhidos/declarados no item 26 e 27, o contribuinte se enquadrou na aplicação de multa aplicada com base inciso I do Art. 44 da Lei 9.430/96 senão vejamos:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;”

[...]

DA IMPUGNAÇÃO

A seguir, reproduzo a Impugnação conforme consta do relatório da decisão recorrida:

Da impugnação

A interessada foi cientificada dos autos de infração em 20/02/2021 (f. 151).

Inconformada, em 12/03/2021, apresentou a impugnação de f. 156/172, na qual alega, em síntese:

No item “I – DOS FATOS”, revela que é uma sociedade de propósito específico (SPE), sujeita à tributação pelo lucro presumido, que tem como objeto social: “a incorporação de imóveis, construção e venda de empreendimentos imobiliários e administração de bens próprios” (doc. 1).

Alega que, no curso da ação fiscal, esclareceu que o terreno em questão seria objeto de futura incorporação imobiliária e estava corretamente contabilizado como estoque, na conta IMÓVEIS A COMERCIALIZAR, desde a sua integralização (doc. 3), mas tendo recebido uma boa oferta de compra, optou por alienar o terreno em vez de incorporar.

Aduz que, por entender que o imóvel destinado à incorporação imobiliária não poderia ser contabilizado como estoque, a fiscalização afastou a correta tributação realizada pelo contribuinte como receita operacional na sistemática do lucro presumido, para autuá-la por omissão de receita de ganho de capital na alienação desse bem.

No item “II – DA CORRETA CONTABILIZAÇÃO DO IMÓVEL COMO ESTOQUE. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE DIFERENCIAÇÃO. TRIBUTAÇÃO COMO RECEITA OPERACIONAL. LUCRO PRESUMIDO. PRECEDENTES CARF.”, ressalta que o imóvel sempre fora contabilizado como “imóvel em estoque a comercializar”, desde que fora incorporado pela impugnante, como visto no balancete (doc. 4).

Salienta que, mesmo sendo o imóvel destinado à incorporação imobiliária, e não à comercialização, ele teria de ser classificado contabilmente como estoque. Ampara-se no conceito de “receita bruta imobiliária” previsto no art. 30 da Lei nº 8.981/1995 “abrange expressamente as atividades imobiliárias de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, dando tratamento geral e idêntico ao seu produto, sem qualquer restrição distinção ou ressalva” (Ac. CARF 1402-002.874).

Aduz que a legislação de regência não faz qualquer diferenciação em razão das diferentes modalidades de exploração imobiliária, de modo que não poderia prosperar a autuação sob o fundamento de que o imóvel não poderia ser inicialmente classificado como estoque, vez que a intenção da impugnante seria realizar uma incorporação imobiliária.

Cita texto da obra “Contabilidade Imobiliária”, de Alberto Manoel Scherrer, segundo o qual os terrenos devem ser contabilizados na conta “Terrenos em Estoque a Comercializar” e por ocasião da liberação, pelas autoridades competentes dos projetos de construção, o montante contabilizado na conta relativa aos terrenos deverá ser transferido em sua totalidade para a conta “Estoque de imóveis em Construção”.

Ampara-se também na IN SRF nº 84/1979, cujo item 3.8 determina o registro em estoque de todos os imóveis destinados à venda.

Colaciona o Acórdão CARF nº 1402-002.874, da sessão de 19/02/2018, e transcreve ementa e voto.

No item “IV – CONCLUSÃO”, requer o cancelamento dos autos de infração.

DO VOTO DA DECISÃO - ACÓRDÃO Nº 109-007.632 DA 13ª TURMA DA DRJ09, DE**28/07/2021****VOTO**

A impugnação apresenta os requisitos legais de admissibilidade; dela conheço.

A autoridade autuante entende que o terreno em questão não poderia ser classificado como estoque porque não havia a intenção de venda quando da integralização ao capital e tendo em vista que a própria contribuinte afirmou que o bem fora integralizado para fins de incorporação imobiliária.

A impugnante, por sua vez, sustenta que o produto da alienação do terreno trata-se de receita operacional relativa a receita bruta imobiliária e que o registro do bem imóvel em estoque está de acordo com a legislação aplicável, entendimento doutrinário e precedente do Carf.

Em análise do arguido, constata-se que assiste razão à impugnante.

A atividade de incorporação imobiliária pressupõe a edificação de unidades sobre o terreno, para posterior alienação comercial.

Ainda que a impugnante tivesse promovido as construções, registrado e comercializado as unidades imobiliárias, o terreno teria sido vendido como fração ideal daqueles novos bens imóveis. Assim, infere-se que o terreno compõe o ativo circulante da impugnante.

À evidência, o Pronunciamento Técnico CPC 26(R1) prescreve a seguinte definição de ativo circulante (grifei):

Ativo circulante

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

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

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

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

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

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

O caso em análise não trata de uma indústria que decidiu vender um terreno que possuía e utilizava, classificando depois a receita de sua alienação como operacional. Tem-se, sim, uma empresa do ramo imobiliário que deveria registrar o terreno no ativo circulante, como o fez efetivamente, de modo que a receita resultante de sua alienação tem natureza de receita operacional, sujeitando-se à tributação prevista no inciso I do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

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

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

[...]

A IN SRF nº 84, de 1979, também determina o registro dos terrenos em conta de estoque, nos seguintes termos:

“O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições,

Considerando as alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e pelo Decreto-lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, na sistemática de apuração dos resultados de operações imobiliárias,

RESOLVE:

Estabelecer normas para a apuração e tributação dos resultados operacionais do contribuinte cuja atividade econômica seja compra e venda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio para venda.

[...]

3. Registro Permanente de Estoque

3.1 — O contribuinte deverá manter registro permanente de estoque, para determinar o custo dos imóveis vendidos.

[...]

3.8 — O registro de estoque abrangerá todos os imóveis destinados à venda, inclusive terrenos oriundos de desmembramento ou constantes de loteamento em implantação, edificações em andamento e respectivos terrenos ou frações ideais de terreno resultantes de incorporação imobiliária e quaisquer outros prédios em construção para venda.”

Neste sentido, cita-se o precedente do Carf apontado pela impugnante, cuja ementa tem os seguintes excertos:

“OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO PRESUMIDO. RECEITA OPERACIONAL. VENDA DE TERRENO POR EMPRESA (SPE) ESTATUTARIAMENTE DEDICADA À INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. CONCEITO DE RECEITA BRUTA IMOBILIÁRIA ABRANGENTE. AUSÊNCIA DE TRATAMENTO OU ONERAÇÃO FISCAL DISTINTA ENTRE ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. MANUTENÇÃO CONTÍNUA EM ESTOQUE E EXCLUSIVA INTENÇÃO DE ALIENAÇÃO.

Na hipótese de Sociedade de Propósito Específico, originalmente constituída para promover incorporação em terreno de sua propriedade sempre mantido em conta do ativo circulante, que não obtêm êxito na realização imobiliária pretendida inicialmente e aliena regularmente tal imóvel de seu estoque, mesmo sem edificações ou desdobros, a receita percebida pode ser classificada como operacional, ficando sujeita ao coeficiente de presunção de 8%, determinado pelo art. 15 da Lei nº 9.249/95, para a obtenção da base de cálculo.

[...]

Contabilmente, a classificação de um ativo como circulante é determinada pelo fato deste ser mantido essencialmente com o propósito de ser negociado. Se a natureza das atividades pressupõe e compreende a alienação de um determinado imóvel, e este sempre esteve registrado em conta de ativo circulante (estoque), não existindo qualquer elemento indicativo de utilização diversa, não se sustenta a rotulação de ativo permanente imobilizado para tal bem.

Conclui-se que a autoridade autuante não logrou descaracterizar a natureza de receita operacional.

Pelas razões acima expostas, voto por considerar procedente a impugnação apresentada, exonerando o crédito tributário.”

[...]

A Interessada foi cientificada da decisão da DRJ em 17 de agosto de 2021.
É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro **Cláudio de Andrade Camerano**, Relator

O **Recurso de ofício** é admitido, uma vez que a exoneração do crédito tributário constituído supera o limite de alçada para fins de sua admissibilidade a este Colegiado.

O litígio posto está na natureza da atividade econômica exercida pela Recorrente, bem como a classificação contábil do (**único**) bem, para daí partir para a identificação correta da tributação que ora se discute, ou seja, se a operação (alienação do **único** imóvel) seria tratada como receita operacional (procedimento da Recorrente) ou se ganho de capital, conforme apontado pela autoridade fiscal.

Conforme relatorado, temos nos autos a seguinte situação: a empresa Recorrente foi constituída em 05/07/2016, com capital de R\$ 1.000,00 e, após um mês, promove um aumento de seu capital social mediante integralização do imóvel localizado na SGAN quadra 612 lote C, pertencente a uma de suas sócias, a empresa Construtora Luner Ltda.

E logo em seguida, pouco mais de 6 (seis) meses da integralização, promove, em 15 de fevereiro de 2017, a venda do imóvel (integralizado) para a Associação Brasileira da Igreja de Jesus Cristo dos Santos e, segundo a Recorrente (alienante), considerou que a venda era para ser contabilizada como receita operacional e não como ganho de capital, conforme foi o racional da autoridade fiscal.

Entende a Recorrente que o referido imóvel seria objeto de incorporação imobiliária e, como tal, estaria correta a sua contabilização na conta de estoque (Imóvel a Comercializar).

Por outro lado, entende a autoridade fiscal que o item 8 do CPC 16 é claro em declarar que “os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda”, que não seria o caso, uma vez que “...não havia a intenção de venda quando da integralização do capital.”

Verifica-se nos autos que, no período que vai da constituição da Recorrente até a alienação do imóvel passaram-se menos de sete meses, sem nenhuma atividade desenvolvida a não ser a providencial alienação do único imóvel e único ativo da Recorrente!

A alegação da Recorrente foi de que desistiu da empreitada imobiliária em face de atraente proposta de uma associação religiosa, entretanto, não se tem nos autos nada que corrobore sua afirmação, nenhuma proposta neste sentido e, muito menos, nenhum documento

que permitisse comprovar a sua real intenção, qual seja, a de uma efetiva incorporação então já provida de estudos iniciais e projetos técnicos de engenharia.

Apesar de constar no objeto social da Recorrente o exercício de várias atividades econômicas, inclusive compra e venda de imóveis, entendo, diferentemente da posição da autoridade fiscal, que a Recorrente queria sim, vender o imóvel e para tanto, à semelhança daquelas situações que existiram em um passado distante (operações conhecidas como *casa e separa*), concebeu toda a operação no sentido de evitar a tributação pelo ganho de capital.

Veja que o imóvel recebido de sua sócia para integralização de seu capital foi imediatamente alienado para terceiros, crendo a Recorrente que estaria, assim, sob o abrigo da pecha de sua *atividade* como incorporação imobiliária (algo que nunca aconteceu!), o que lhe permitiu uma carga tributária bem inferior, mas, entretanto, não foi este o racional da autoridade fiscal.

Retornando ao **recurso de ofício**, percebe-se que o fundamento da DRJ se prende ao fato de que estaria correta a contabilização em estoque e, portanto, sujeitando-se à tributação prevista no inciso I do art.25 da Lei nº 9.430/96, posição que se pode perfeitamente acatar, o que poderia gerar até discussões outras, mas de se parar por aqui, uma vez que a autoridade fiscal contestou enfaticamente tal contabilização e daí conduziu todo o seu racional, culminando em conclusões precipitadas e, conseqüentemente, por uma inadequada fundamentação, de forma que não merecem prosperar os lançamentos de IRPJ e de CSLL.

No ponto, apesar de entender diversamente da posição fiscal, a decisão recorrida agiu de acordo com tal posição, com base no acima exposto, de forma que voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

Cláudio de Andrade Camerano