

# ANOTAÇÕES SOBRE A CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DE IMÓVEIS E OS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS NO LUCRO PRESUMIDO

Gabriela Bittencourt Zanella

Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP) e pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

Rodrigo Schwartz Holanda

Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Advogado e Bacharel em Ciências Contábeis. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Pós-graduado em Processo Civil. Pesquisador do Instituto de Aplicação do Tributo. Coordenador da especialização em Direito Tributário Cedcorp/UNIVALI. Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

SUMÁRIO: 1 Considerações iniciais 2 Sobre a evolução da compreensão da Receita Federal sobre a matéria 3 O posicionamento do CARF 4 Disciplina contábil sobre o tema 5 Considerações finais 6 Referências.

RESUMO: O presente estudo recai sobre a interlocução da legislação tributária que disciplina a venda de imóveis no lucro presumido com as normas contábeis que regulam a forma de contabilização do ativo circulante e do não circulante. O objetivo é examinar os limites e as circunstâncias que permitem a reclassificação contábil dos imóveis e seus respectivos reflexos tributários.

PALAVRAS-CHAVE: Venda de imóveis. Lucro presumido. Normas contábeis. Reclassificação contábil. Receita Imobiliária.

## 1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O objeto do presente estudo é a interlocução entre a legislação tributária que disciplina a venda de imóveis no lucro presumido e as normas contábeis

que regulam a forma de contabilização do ativo circulante e do não circulante, buscando examinar os limites e as circunstâncias que permitem a reclassificação contábil dos imóveis e seus respectivos reflexos tributários.

Pela perspectiva contábil, o imóvel destinado à venda é contabilizado no ativo circulante (estoque). Em se tratando de pessoa jurídica submetida ao regime de apuração do lucro presumido, as receitas decorrentes da alienação dos bens que compõem seu objeto social correspondem à receita bruta e se submetem à tributação com a base de cálculo determinada por estimativa, sendo de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL.

No que tange ao imóvel vocacionado a sediar as atividades da empresa, à locação, ao arrendamento ou com objetivo de investimento, o registro contábil deve dar-se no ativo não circulante. Trata-se do grupo de contas composto por imobilizado, intangível, ativos realizáveis a longo prazo e investimentos, conforme dispõem o art. 178, § 1º, II, da Lei n. 6.404/1976 e o item 67A do Pronunciamento CPC n. 26. Regra geral, o resultado decorrente da alienação dos bens constantes desse grupo de contas, correspondente à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil, é oferecido à tributação pelo IRPJ e pela CSLL como ganho de capital.

A legislação que disciplina o regime do lucro presumido (art. 25 da Lei n. 9.430/1996, art. 15 da Lei n. 9.249/1995 e art. 32 da Lei n. 8.981/1995) estabelece os regimes da base de cálculo por estimativa e do ganho de capital:

#### **Lei n. 9.430/1996**

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

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 n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

§ 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.

**Lei n. 9.249/1995**

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 n. 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 n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

[...]

§ 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.**

**Lei n. 8.981/1995**

Art. 32. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma dos arts. 28 ou 29, para efeito de incidência do Imposto de Renda de que trata esta seção.

[...]

§ 2º **O ganho de capital nas alienações de bens ou direitos classificados como investimento, imobilizado** ou intangível e de aplicações em ouro, não tributadas na forma do art. 72, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. (grifos nossos).

A problemática, endereçada no presente artigo, reside nas circunstâncias em que a forma – jurídica ou contábil – da operação diverge do regime de tributação aplicado ou, ainda, em que ocorre a reclassificação contábil dos imóveis. Sobre este último ponto, a controvérsia é acentuada pela interpretação de que o regime de ganho de capital é aplicável mesmo aos imóveis inicialmente contabilizados em contas do ativo não circulante e reclassificados para as contas do ativo circulante com a intenção de venda, especialmente pela disciplina da Instrução Normativa n. 1.700/2017, que prescreve o seguinte:

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.

Veja-se que, em uma primeira leitura, a expressão "ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda" parece ter vinculado o regime de tributação à classificação originária. Nesse contexto, o presente texto é vocacionado a examinar de forma crítica as disciplinas jurídica e contábil aplicáveis à matéria, assim como os posicionamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), para, então, fornecer uma proposta de interpretação sobre o tema.

## 2 SOBRE A EVOLUÇÃO DA COMPREENSÃO DA RECEITA FEDERAL SOBRE A MATÉRIA

O atual posicionamento da Receita Federal sobre o tema consta da Solução de Consulta COSIT n. 7, de 04 de março de 2021. No caso, a empresa consultante, que possui em seu objeto social tanto a locação quanto a venda, formalizou questionamento sobre a forma de tributação na seguinte situação: imóveis adquiridos por ela para locação e, portanto, inicialmente registrados em seu ativo não circulante, alienados depois de serem transferidos para o ativo circulante<sup>1</sup>.

Nos termos desse pronunciamento, o órgão fazendário registrou que, na orientação do Parecer Normativo (PN) CST n. 347/1970, (i) a forma de escrituração contábil das operações por parte do contribuinte, isoladamente considerada,

---

1. O pronunciamento resta assim ementado:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Lucro presumido. Atividade imobiliária. Venda de imóveis. Imobilizado. Investimento. Receita bruta. Ganho de capital.

Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis próprios submete-se ao percentual de presunção de 8% (oito por cento).

Essa forma de tributação subsiste ainda que os imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros, se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrentes 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 da pessoa jurídica, não compõe o resultado operacional da empresa nem a sua receita bruta".

não deve ser o único elemento a ser considerado para definir o regime tributário<sup>2</sup> e que (ii) o § 14 do art. 215 de sua IN n. 1.700/2017 não pode ser adotado em sua literalidade, tendo como função tão somente impedir que as reclassificações contábeis alterem a natureza da receita. Eis a ementa:

[...]

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 decorrentes 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 da pessoa jurídica, não compõe o resultado operacional da empresa nem a sua receita bruta.

Em linhas gerais, essa interpretação observa o contexto em que a alienação dos ativos imobiliários comparece. Chama a atenção o fato de essa Solução de Consulta destacar que a vocação do § 14 do art. 215 de sua IN n. 1.700/2017 é somente desvincular as simples reclassificações contábeis para fins tributários. Consta do corpo do texto que "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" e que, ao cabo, "operaria de forma contrária a seu propósito de criação". Seguindo nesse raciocínio, a Administração Fazendária faz ponderações que merecem destaque:

[...]

2. Destaca-se o trecho da Solução de Consulta que reflete este raciocínio: "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. 347, de 1970, segundo a qual 'às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte'. 18. Não obstante isso, é importante destacar que, nos termos do art. 109 do Código Tributário Nacional, os institutos, conceitos e formas do direito privado empregados na legislação tributária têm sua definição, conteúdo e alcance determinados de acordo com esse ramo do direito, cabendo à norma tributária apenas conferir-lhes os efeitos nesta seara".

Entretantes, **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 exercido 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 que essa ressalva recém-destacada torne a orientação mais obscura – na medida em que a conclusão dissocia a classificação originária do regime fiscal –, é notável que o racional subjacente à fundamentação seja pautado pela premissa de que a classificação contábil e o objeto social são relevantes, mas não determinantes, para a definição do regime fiscal, sendo necessário analisar a situação concreta para investigar se o produto da alienação dos imóveis deve ser oferecido à tributação como ganho de capital ou como receita bruta.

Isso porque, para fins de base de cálculo do IRPJ-lucro presumido, a receita bruta, nas balizas do art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977<sup>3</sup>, é o produto da venda de bens nas operações de conta própria (inciso I) e das “receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica” (inciso IV). Essas receitas, nos termos do art. 15 da Lei n. 9.249/1995, são gravadas pelo IRPJ/CSLL pela base de cálculo por estimativa.

O entendimento recém-examinado representa uma releitura da Solução de Consulta COSIT n. 251/2018, que associava a tributação à classificação contábil originária<sup>4</sup>. Importa notar que a orientação de 2018 decorre da interpretação restritiva das regras atinentes à base de cálculo no regime do lucro presumido,

3. “Art. 12. A receita bruta compreende:

I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

[...]

IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.”

4. É interessante notar que, na situação submetida à apreciação da Receita Federal do Brasil, o contribuinte, optante pelo lucro presumido, desenvolvia diversas atividades do ramo imobiliário, sendo que seus imóveis foram registrados no ativo não circulante por ocasião da sua constituição (em razão da integralização do capital), sendo que tais bens foram sempre objeto de locação. Na consulta, o contribuinte assinalou que pretendia vender alguns imóveis antigos registrados, em um primeiro momento, no ativo não circulante, mas que, antes da

o § 4º do art. 15 da Lei n. 9.249/1995<sup>5</sup>, segundo o qual a receita da atividade imobiliária quanto aos imóveis comercializados é aquela oriunda de sua venda, desde que construídos ou adquiridos para a revenda.

Nessa perspectiva de análise da temática, o imóvel que ingressou no patrimônio da empresa mediante subscrição do capital social e inscrição no ativo não circulante – sendo a destinação original coerente com o registro contábil – não poderia ser considerado receita bruta da atividade, ainda que tenha havido sua reclassificação para o ativo circulante.

Retendo essas ideias e em atenção à evolução da compreensão sobre o tema, em pronunciamento ainda mais antigo da Receita Federal, constante da Solução de Consulta COSIT n. 254/2014, foi consignado que as receitas de venda de imóveis efetuada por pessoa jurídica optante pelo lucro presumido que exerça atividade imobiliária se sujeitam à sistemática de percentual de 8% e 12% para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, “ainda que os imóveis destinados a venda tenham sido adquiridos antes de formalizada na Junta Comercial a inclusão de tal atividade em seu objeto social”.

Na situação apresentada, o contribuinte incluiu em seu objeto social a atividade imobiliária e pretendia efetuar a venda de um terreno adquirido antes da alteração contratual com o propósito de revenda e lançado originalmente em conta de estoque. A solução dada pela Receita Federal, por sua vez, afirma que:

---

venda, iria transferi-los para o ativo circulante, passando o imóvel a integrar o estoque da empresa. O pronunciamento resta assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.

Lucro presumido. Venda de bem do ativo imobilizado. Reclassificação para o circulante. Ganho de capital. Tributação.

A alienação de bem do ativo imobilizado por sociedade empresária optante pelo lucro presumido deve ser tributada pelo IRPJ segundo as regras aplicáveis ao ganho de capital, ainda que tenha havido a reclassificação do bem para o circulante.

Dispositivos legais: Decreto n. 9.580, de 2018, art. 222; Lei n. 9.249, de 1995, art. 15, § 4º; Lei n. 9.430, de 1996, art. 25, II; IN RFB n. 1.700, de 2017, arts. 200 e 215, § 14”.

5. “Art. 34. Os arts. 15 e 20 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passam a vigorar com a seguinte redação:

“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 n. 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 n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

[...]

§ 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”.

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

Nota-se que essa leitura afasta a necessidade de tributação pelo ganho de capital, desde que sejam adotados os padrões de contabilidade exigidos. Trata-se de uma orientação que vai ao encontro de posicionamentos anteriores<sup>6</sup>, no sentido de ser possível a reclassificação dos bens da empresa em razão da alteração no propósito direcionado a esse tipo de ativo.

Nesses termos, chama a atenção o § 14 do art. 215 da IN n. 1.700/2017, da Secretaria da Receita Federal, por acrescentar uma exigência não prevista em lei<sup>7</sup>. Esse dispositivo, ao atrelar a alienação de ativo circulante à tributação pelo ganho de capital, como corolário lógico, contraria a legislação de regência do lucro presumido e, ao estabelecer uma nova hipótese para o § 2º do art. 32 da Lei n. 8.981/1995, é ilegal.

6. Na mesma linha foi o entendimento fixado na Solução de Consulta n. 139, de 2006 (bem anterior, portanto, à IN n. 1.700/2017), segundo a qual, o contribuinte optante pelo lucro presumido pode transferir do ativo não circulante para o ativo circulante o bem a ser destinado para futura comercialização sem necessidade de apurar o ganho de capital.

"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 a 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 n. 3.000, de 1999), arts. 518 e 521; PN CST n. 347, de 1970; PN CST n. 108, de 1978".

O caso não diz respeito a operações imobiliárias, mas sim a atividades de venda de veículos novos e usados e locação de veículos.

7. Como se verá adiante, a inovação do § 14 do art. 215 da IN n. 1.700/2017 decorre da interpretação restritiva do art. 15, § 4º, da Lei n. 9.249/1995.

### 3 O POSICIONAMENTO DO CARF

A questão ora analisada movimentou discussões entre o Fisco e os contribuintes, já tendo sido apreciada pelo CARF em algumas oportunidades. Afora alguns desdobramentos e os tons mais sutis da linha de raciocínio que sustenta a possibilidade de reclassificação ampla, firmou-se, de modo geral, tratar-se de uma opção inerente à zona de liberdade do contribuinte. Nessa linha, sustenta-se haver uma margem de liberdade para definir a destinação do imóvel e, conseqüentemente, a forma de tributação (se pela regra geral do lucro presumido ou se pela regra específica do ganho de capital).

No Acórdão n. 1301.003.022 (2018), por exemplo, entendeu-se lícita a tributação como receita bruta utilizando-se a base de cálculo por estimativa de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) de um imóvel escriturado em conta de ativo não circulante e que, inclusive, era objeto de locação. O voto do conselheiro relator Roberto Silva Junior destacou que "o fato de o imóvel estar locado não é incompatível com a finalidade de venda"<sup>8</sup>. Veja-se:

Voto

[...]

**Receitas operacionais decorrentes da venda do imóvel – sujeição aos percentuais do lucro presumido**

Levando em conta o fato de o imóvel ter sido classificado no ativo imobilizado da recorrente, como o era na empresa incorporada, e considerando que ele permaneceu alugado, enquanto não se conseguia vendê-lo, a autoridade administrativa entendeu que a receita decorrente da venda desse imóvel não poderia integrar a receita operacional, mas deveria ser tributada como ganho de capital. **Todavia, as receitas auferidas pela venda de imóvel, por pessoa jurídica que tenha por objeto social a incorporação e venda de imóveis, só podem ser classificadas como receita operacional.**

**No caso da recorrente, são preponderantes as receitas de venda de imóveis, o que demonstra que a intenção e finalidade ao adquirir imóveis é, desde o início, destiná-los a venda. Não apenas o objeto social, mas a receita bruta operacional da recorrente é, comprovadamente, oriunda de vendas de imóveis e, portanto, qualquer imóvel adquirido pela recorrente se destina, desde o princípio, à revenda, mesmo que locado a terceiros.**

A circunstância de o imóvel estar locado é exigência do mercado imobiliário, principalmente quando se trata de imóvel comercial, de valor expressivo, em que, para sua venda, é necessário demonstrar o pleno aproveitamento econômico.

8. Tal aspecto foi igualmente relevante quando do julgamento constante dos Acórdãos n. 1402-004.061 e n. 1401001.225.

Como se pode ver, para tal conclusão, o Conselho considerou as circunstâncias fáticas do sujeito passivo, ponderando seu objeto social e a preponderância de suas receitas, além da intenção e da finalidade da operação analisada. Tudo isso ultrapassando os limites da classificação contábil, fazendo com que esta, isoladamente considerada, fosse superada pelo contexto de fato da situação examinada.

No Acórdão n. 1402.003.859 (2019), por sua vez, o CARF utilizou critério semelhante ao apreciar a realidade fática do contribuinte, considerando o elemento volitivo das relações negociais e o propósito negocial. Ao definir a forma de tributação de um bem constante do estoque de uma empresa que possuía a atividade imobiliária em seu objeto social, o Conselho manteve a autuação por prevalecer a percepção de que o contribuinte não a praticava de fato, considerando pertinente a tributação do imóvel pelo regime de ganho de capital. Veja-se:

Classificação contábil. Imobilizado.

**A companhia deve classificar as contas contábeis ou reclassificá-las com observância estrita aos critérios definidos na legislação societária e em conformidade com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos.**

[...]

**A alteração do objeto social no estatuto da companhia para inclusão de atividade de compra e venda de bens imóveis, perpetrada sem nenhum embasamento fático, não se presta para justificar a transferência de bem do Imobilizado Não Circulante para o Circulante.**

Lucro presumido. Ganho de capital. Alienação de bem do imobilizado.

[...]

Voto vencedor

[...]

**Certo que esta operação contábil pode ser feita, como bem alertado pelo voto do Relator<sup>9</sup>, porém, como exaustivamente visto, esta metodologia deve se circunscrever aos casos em que se estiver diante de efetiva operação de compra e venda de imóveis, o que, certamente, não ocorreu, não se podendo aceitar que um bem saia do Imobilizado – onde sempre esteve e se prestava à manutenção das atividades da empresa – para o Circulante somente porque a entidade projeta a possibilidade de sua negociação.**

Em outras palavras, a contabilidade, como o direito, é uma ciência regida por normas e princípios que se sucedem e se perpetuam ao longo do tempo, não sendo crível nem viável que, simplesmente por conveniência societária ou

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

**fins tributários, se subverta toda a lógica historicamente contextualizada de seus conceitos e preceitos.**

[...]

No caso, a recorrente possuía uma propriedade agrícola de grande dimensão e que servia não para especulação imobiliária mas para permitir o desenvolvimento das suas atividades, no caso exploração agropecuária – criação de gados de corte –, levando a que a classificação contábil de tal bem, COMO NÃO PODERIA DEIXAR DE SER, se fizesse no Imobilizado, **por força não apenas das normas contábeis, mas também do artigo 179, IV, da Lei n. 6.404/1976, verbis:**

"Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007)

[...]"

Nem se alegue que aos contribuintes é lícito dimensionar e registrar **os fatos contábeis de acordo com aquilo que lhes for mais conveniente e de acordo com a sua efetiva atividade operacional.**

Ao contrário, embora se **reconheça esta liberdade** a que ao Fisco seja defeso imiscuir-se na forma de escrituração assumida, não é menos verdade que, como dito antes, a contabilidade é uma ciência com regras e normas que devem ser seguidas não só para fins gerenciais e societários mas, no que interessa neste momento, para fins fiscais, na forma do disposto no Decreto-lei n. 1.598/1977, artigo 7º<sup>10</sup> (para o Lucro Real) e artigo 527, do RIR/1999<sup>11</sup>, então vigente (para o Lucro Presumido).

**Ou seja, ainda que permitida a escolha dos métodos e sistemas de escrituração, a sua observância às leis comerciais e fiscais e às normas da ciência contábil é imperativa.**

Nota-se que a decisão não nega a permissão de escolha dos métodos e sistemas de escrituração por parte do contribuinte, com a observância das leis comerciais e fiscais e das diretrizes da contabilidade. Interessante, também, o viés seguido pelo voto vencido dessa decisão, que, embasado nas regras societárias e contábeis, deliberou por não existir infração e fraude na conduta do contribuinte

10. "Art 7º O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais."

11. "Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei n. 8.981, de 1995, art. 45):  
I – escrituração contábil nos termos da legislação comercial;  
II – Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano calendário [...]"

que altera seu objeto social em 2008 para incluir a compra e venda de imóveis próprios, "devidamente cambiando a classificação contábil de sua fazenda para Ativo Não Circulante, tratando o produto de sua venda ocorrida em 2011 como receita bruta operacional, submetendo-o ao percentual de presunção da dinâmica do Lucro Presumido".

O conselheiro Caio Cesar Nader Quintella consigna, em voto vencido, que a "confirmação da adequação da classificação de um determinado bem, além da destinação determinada pelos gestores, exige uma análise racional, realista e amplamente contextualizada das atividades que efetivamente são desempenhadas", e que devem ser ponderadas as "características específicas do bem, as práticas de mercado (regionais) e os elementos pragmáticos da dinâmica empresarial em que a empresa está inserida".

No Acórdão n. 1302.002.327 (2017), foi decidido que "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 aquele objeto e da reclassificação contábil".

Como fundamento, consignou-se que é preciso identificar se porventura os imóveis teriam sido construídos ou adquiridos para revenda, e, mesmo que tenha se pretendido modificar sua destinação para contabilizá-los no estoque, se tal modificação se dera de fato. Destacou-se, ainda, que a legislação tributária e a Lei n. 6.404/1976 não vedam a transferência de bens do ativo imobilizado para a conta de estoque.

No entanto, a conclusão foi a de que a venda do bem não atende aos preceitos do item 68A do CPC 27 (segundo o qual, para a reclassificação, a entidade deve normalmente vender "itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros")<sup>12</sup> e do item 11 do CPC 31 (segundo o qual a reclassificação teria que ocorrer em até um ano da data da aquisição)<sup>13</sup>, porquanto: (a) não

---

12. "Entretanto, a entidade que, durante as suas atividades operacionais, **normalmente vende itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros** deve transferir tais ativos para o estoque pelo seu valor contábil quando os 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 do Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques."

13. "8. Para que a venda seja altamente provável, o nível hierárquico de gestão apropriado deve estar comprometido com o plano de venda do ativo, e deve ter sido iniciado um programa firme para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o ativo mantido para venda deve ser efetivamente colocado à venda por preço que seja razoável em relação ao seu valor justo corrente. Ainda, deve-se esperar que a **venda se qualifique como concluída em até um ano a partir da data da classificação**, com exceção do que é permitido pelo item 9, e

identificou prova de que o contribuinte tenha explorado, durante todo o período, vendas de "itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros"; e (b) a venda do bem ocorreu nove anos após sua aquisição retratada no contrato de incorporação.

Essa decisão registra, ainda, que as orientações contidas nas normas técnicas não podem ser analisadas, para fins tributários, de forma desconectada dos preceitos do art. 15, § 4º, da Lei n. 9.249/1995, que trata como receita imobiliária aquela advinda da venda de imóvel adquirido ou construído para venda ou revenda, desde que o contribuinte tenha, desde logo, se "comprometido com o plano de venda".

Como se pode ver, no âmbito do CARF, há uma predileção pela realidade que há por trás da classificação contábil, na condução dos julgamentos. As decisões são, em geral, desfavoráveis aos contribuintes, mas quase sempre valoram a forma como o imóvel comparece no contexto econômico para delinear a questão<sup>14</sup>. Em linhas gerais, tem-se o seguinte panorama:

---

as ações necessárias para concluir o plano devem indicar que é improvável que possa haver alterações significativas no plano ou que o plano possa ser abandonado.

[..]

11. Quando a entidade adquire um ativo não circulante ou um grupo de ativos exclusivamente com vistas à sua posterior alienação (inclusive no caso de ativo recebido em troca de outro, como na dação em pagamento), **só deve classificá-lo como mantido para venda na data de aquisição se o requisito de um ano previsto no item 8 for satisfeito** (com exceção do que é permitido pelo item 9) e se for altamente provável que qualquer outro critério dos itens 7 e 8, **o qual não esteja satisfeito nessa data, estará satisfeito em curto prazo após a aquisição** (normalmente, no prazo de três meses)."

14. Registram-se outras decisões interessantes sobre o tema: Acórdãos n. 1402-004.061, n. 1401.001.225, n. 1302.002.033, n. 1402-002.874 e n. 1102.001.085.

Acórdão	Classificação contábil	Regime de tributação aplicado	Classificação utilizada pela RFB	Fundamento do lançamento de ofício	Órgão julgador	Resultado
1301.003.022 (2018)	Escriturado em conta de ativo não circulante e que, inclusive, era objeto de locação.	Tributação como receita bruta utilizando-se a base de cálculo por estimativa de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL).	IRPJ e CSLL – ganho de capital auferido na venda de imóvel.	Contribuinte alienou bem imóvel, registrado contabilmente como ativo imobilizado, mas deu à receita auferida na venda o tratamento tributário de receita bruta, aplicando sobre ela os coeficientes de presunção de lucro de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), quando, no entender da Fiscalização, deveria ter apurado e tributado ganho de capital.	3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária – CARF	Recurso Voluntário provido: entendeu-se lícita a tributação como receita bruta utilizando-se a base de cálculo por estimativa de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) de um imóvel escriturado em conta de ativo não circulante e que, inclusive, era objeto de locação.
1402.003.859 (2019)	Contribuinte incluiu a atividade imobiliária no rol de seus objetos sociais, ainda em 2008, e classificou, àquela época, o imóvel como ativo circulante.	Considerou o produto da venda de imóvel de sua propriedade rural como receita operacional, submetendo-o ao percentual de presunção do lucro para o cálculo dos tributos devidos.	IRPJ e CSLL, referentes a infração de insuficiência de recolhimentos de ganho de capital na venda de imóvel.	O produto da venda de imóvel de sua propriedade rural como receita operacional, submetendo-o ao percentual de presunção do lucro para o cálculo dos tributos. Entendeu a Fiscalização que o imóvel alienado em 2011 deveria ter recebido tratamento contábil de ativo imobilizado (não circulante), dando margem a ganho de capital quando da sua alienação.	4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária – CARF	Negado provimento ao Recurso Voluntário por voto de qualidade: entendeu-se prevalecer a percepção de que o contribuinte não praticava, de fato, a atividade imobiliária, considerando pertinente a tributação do imóvel pelo regime de ganho de capital.

Acórdão	Classificação contábil	Regime de tributação aplicado	Classificação utilizada pela RFB	Fundamento do lançamento de ofício	Órgão julgador	Resultado
1302.002.327 (2017)	Ativo permanente, sendo no "imobilizado", de 2001 a 2006, e, como "outros investimentos", de 2007 a 2009.	A autuada promoveu a venda como se se tratasse de "estoques" de imóveis, oferecendo à tributação o valor da receita bruta mensal, multiplicado pelos percentuais de presunção e alíquotas previstas na legislação de regência, aplicável à receita própria de atividade imobiliária.	IRPJ e CSLL – Ganho de capital.	Os imóveis objeto de alienação pelo recorrente nunca tiveram modificada a sua função e uso, sendo ilícita a sua transferência da conta de ativo imobilizado para a conta de estoque, invocando, nesse passo, as disposições constantes do item 6 da Pronunciamento Técnico de n. 27 do CPC.	3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária – CARF	Negado provimento ao Recurso Voluntário por maioria: entendeu-se que a receita proveniente da venda de imóveis construídos/adquiridos para serem usados como meio de obtenção de renda ou para o desempenho de atividade econômica prevista no objeto social, sujeita-se à apuração de ganho de capital, mesmo que a atividade imobiliária também integre aquele objeto e que se tenha feito reclassificação contábil no ano-calendário precedente ao da venda, pela transferência dos bens do ativo permanente para o ativo circulante, como se mercadorias fossem.

Acórdão	Classificação contábil	Regime de tributação aplicado	Classificação utilizada pela RFB	Fundamento do lançamento de ofício	Órgão julgador	Resultado
1402-002.874 (2018)	Estoque.	Omissão de receitas.	IRPJ e CSLL – Ganho de capital.	Bens faziam parte do ativo não circulante imobilizado (antigo ativo permanente imobilizado), mesmo que registrados, desde a aquisição, em conta de estoque, caracterizando a infração objeto do lançamento como Omissão de Receitas Não Operacionais. Infração: Ganho de Capital, como descrito nas Autuações	4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária – CARF	Dar provimento parcial ao recurso voluntário para, entre outras coisas, aplicar o coeficiente de 8% para obtenção do lucro presumido: entende-se que, na hipótese de SPE, constituída para promover incorporação em terreno de sua propriedade sempre mantido em conta do ativo circulante, que não obtém êxito na realização imobiliária pretendida inicialmente e aliena regularmente tal imóvel de seu estoque, a receita percebida pode ser classificada como operacional, ficando sujeita ao coeficiente de presunção de 8%, determinado pelo art. 15 da Lei n. 9.249/1995.

Acórdão	Classificação contábil	Regime de tributação aplicado	Classificação utilizada pela RFB	Fundamento do lançamento de ofício	Órgão julgador	Resultado
1402004.061 (2019)	Ativo Não Circulante – Imobilizado.	IRPJ pela alíquota de 8% e CSLL à alíquota de 12%, com base no art.15 § 4º da Lei n. 9.249/1995.	IRPJ e CSLL – Ganho de capital.	A auditoria fiscal considerou que, embora o objeto social da contribuinte compreendesse atividades de revenda de imóveis desde o ano de sua constituição em 2005, a sua atividade de fato era a de locação de imóveis próprios, possuindo a operação em questão, caráter excepcional, e, por esse motivo, estaria sujeita à apuração de ganho de capital, devendo ser tributada nos termos do art. 15 da Lei n. 9.430/1996.	1ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária – CARF	Negado provimento ao recurso voluntário por voto de qualidade: entendeu-se que a alteração do bem originalmente contabilizado no Ativo Não Circulante – Imobilizado, para o Ativo Circulante – Estoques, não altera a essência dos fatos e das operações, impondo a tributação do resultado como ganho de capital e não como fruto da atividade operacional da contribuinte.

Acórdão	Classificação contábil	Regime de tributação aplicado	Classificação utilizada pela RFB	Fundamento do lançamento de ofício	Órgão julgador	Resultado
1102001.085 (2014)	Ativo permanente.	Tributação como receita bruta utilizando-se a base de cálculo por estimativa de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL).	IRPJ e CSLL – Ganho de capital.	Entendeu a Fiscalização que a receita proveniente da venda dos imóveis, excluído o respectivo custo, deveria ser considerada como ganho de capital e não receita operacional, e, assim, somada ao lucro presumido, visto ter origem na venda de bens do ativo permanente.	1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, CARF	Dado provimento ao recurso voluntário por unanimidade: entendeu-se que empresa optante pelo lucro presumido que comercializa bens que podem ser contabilizados no ativo permanente e no estoque, pode transferir da primeira conta para a segunda o bem a ser destinado para futura comercialização sem apurar ganho de capital, desde que sejam adotados os procedimentos sistematizados, baseados nas normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos.

Acórdão	Classificação contábil	Regime de tributação aplicado	Classificação utilizada pela RFB	Fundamento do lançamento de ofício	Órgão julgador	Resultado
1401-001.225 (2014)	Estoque.	Tributação como receita bruta utilizando-se a base de cálculo por estimativa de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL).	IRPJ e CSLL – Ganho de capital.	Em função das datas de aquisições dos imóveis comercializados, de os imóveis se encontrarem alugados quando vendidos, de o interessado não apresentar o registro de inventário e não indicar na declaração de IRPJ o valor do estoque dos imóveis destinados a vendas, a fiscalização concluiu que os imóveis deveriam ser classificados no ativo permanente e as operações de vendas ser tributadas como ganhos de capital.	4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, CARF	Negado provimento ao recurso de ofício, por unanimidade: entendeu-se que 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.

Observa-se que, para fins tributários, a racionalidade econômica da operação prevalece no CARF quando da valoração da legalidade da reclassificação contábil na definição do regime tributável. Nos Processos n. 11080.733306/2017-76, n. 11080.726607/2019-13 e n. 11080.739146/2018-50, julgados em 2021, por exemplo, a classificação contábil foi secundária para o delineamento da questão. No caso, a empresa submetida ao lucro real integralizou imóveis em uma empresa criada com a finalidade de promover sua venda. Segundo a fiscalização, essa nova entidade submetida ao lucro presumido classificou os imóveis recebidos em conta de ativo circulante e, em um curto espaço de tempo, ofereceu as receitas à tributação na base de cálculo por estimativa<sup>15</sup>.

15. Dois acórdãos destacados na tabela *supra*, o 1401-001.225, de 2014 e o 9101-002.429, de 2016, mantiveram lançamento fiscal que foi objeto de Ação Anulatória no âmbito do Poder Judiciário.

Logo, mostraram-se mais relevantes do que a classificação contábil fatores como (i) a ausência de funcionários na empresa que promoveu a venda dos imóveis, (ii) a falta de tempo para exercer a administração dos bens, (iii) o fato de a venda ter sido feita anteriormente à integralização dos imóveis no capital social, (iv) a falta de despesas para fazer frente às receitas, (v) a inexistência de estrutura jurídica e a (vi) imediata distribuição de lucros após a apuração do resultado com a venda dos imóveis.

#### 4 DISCIPLINA CONTÁBIL SOBRE O TEMA

A despeito de os acórdãos do CARF serem, em sua maioria, pautados pela racionalidade negocial das operações e pelas circunstâncias fáticas, a disciplina contábil sobre a classificação do ativo e sobre o regime de tributação é relevante na apreciação do tema que se examina. Logo, cabe observar a disciplina sobre os critérios para que um bem pertença ou deixe de pertencer ao ativo circulante ou não circulante.

Primeiramente, merece destaque para a circunstância de que a pedra de toque dos ativos circulantes e não circulantes é a expectativa de geração de caixa em período menor do que doze meses. Trata-se de uma simplificação que não pode ser compreendida de forma dissociada do ciclo operacional das entidades, especialmente daquelas que desenvolvem atividades imobiliárias. Isso, inclusive, consta do Pronunciamento CPC n. 26, vocacionado à apresentação das demonstrações contábeis, que estabelece que "quando a entidade fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de ativos e passivos circulantes e não circulantes no balanço patrimonial proporciona informação útil ao distinguir os ativos líquidos que estejam continuamente em circulação como capital circulante dos que são utilizados nas operações de longo prazo da entidade". O pronunciamento complementa, no item 68, que, nas situações em que o ciclo operacional não for claramente identificável, "pressupõe-se que sua duração seja de doze meses", o que demonstra que se trata de uma regra que comporta exceções.

Com isso em mente, quatro pronunciamentos merecem ser analisados: (i) o CPC n. 16 (estoques), (ii) o n. 27 (ativo imobilizado), (iii) o n. 28 (propriedade para

---

Trata-se do julgamento da apelação n. 5009900-93.2017.4.04.7107 pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Pelo teor da decisão é possível concluir que, por mais que o Tribunal tenha admitido esse planejamento tributário, o fator tempo e a recorrência das atividades foi determinante para avaliar a legalidade da operação. O precedente reconhece que (i) o contribuinte tem liberdade para se organizar e que (ii) a mera economia de tributos, isoladamente considerada, não é suficiente para ensejar a desconsideração da operação para fins fiscais.

investimento) e (iv) o n. 31 (ativo não circulante mantido para venda e operação descontinuada).

Nos termos do CPC n. 16, itens 6 e 8, os ativos mantidos para venda no curso normal dos negócios pertencem ao estoque. Já o CPC n. 27, item 6, estabelece que o bem tangível destinado ao uso na produção ou ao fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a terceiros ou para fins administrativos, que se espera utilizar por mais de um período, pertence ao ativo imobilizado. No que tange às propriedades para investimento, destaca-se que o CPC n. 28, item 7, as define como aquelas "mantidas para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas", sendo que tais ativos também podem ser objeto de locação. O que diferencia esse pronunciamento do anterior é a natureza do aluguel, se vinculado à atividade operacional (ativo imobilizado) ou vocacionado à produção de rendimentos de forma dissociada da atividade desenvolvida pela entidade (propriedade para investimento), sendo relevante destacar que esse mesmo pronunciamento, no item 57, retira de seu campo de abrangência a propriedade destinada à venda no decurso ordinário das atividades.

O CPC n. 31, que aborda o ativo não circulante mantido para venda e operação descontinuada, emprega uma lógica similar, na medida em que estabelece, em linhas gerais, que esse deverá ser considerado como mantido para venda quando estiver disponível para alienação e quando for objeto de um plano de vendas, fornecendo, inclusive, alguns exemplos (apêndice C) elucidativos de sua aplicabilidade.

Nesse compasso, cabe observar três circunstâncias em que a contabilidade, também por meio de seus pronunciamentos técnicos, autoriza a reclassificação de bens do ativo não circulante para o circulante:

(i) para "a entidade que, durante as suas atividades operacionais, normalmente vende bens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros", a transferência para estoque deve ocorrer quando tais **ativos "deixam de ser alugados e passam a ser mantidos para venda"** (CPC 27, item 68A);

(ii) para as entidades em geral, a **transferência para estoque ocorrerá quando os ativos não circulantes passarem a satisfazer as condições de classificação como "mantidos para venda"**, quais sejam: (i) estar **disponíveis** para venda imediata por preço razoável face ao seu valor justo corrente e (ii) ser objeto de um **plano firme de venda** que, **salvo circunstâncias incontroláveis, deva estar concluído em até um ano da reclassificação** (CPC 31, itens 3 e 7 a 9);

(iii) quanto à **propriedade para investimento**, cabe a **transferência para estoque** quando há evidência da **efetiva alteração de seu uso** – a tanto não bastando a mera alteração das intenções dos gestores a esse respeito. Justifica-a, por exemplo, o **"início de desenvolvimento com objetivo de venda"** (CPC 28, item 57)<sup>16</sup>.

Nota-se, portanto, que os fatos contábeis são, em sua essência, mecanismos que atendem ao objetivo – sempre visado pela Contabilidade – de fornecer elementos de controle do patrimônio para a tomada de decisões e evidenciar o uso e a forma como o ativo produzirá resultados para a entidade. É assim, note-se, porque cada conta traduz uma individualidade autônoma de seu patrimônio. A necessidade de reclassificação decorre do fato de que, como tudo na vida, as coisas podem mudar.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O parâmetro utilizado pela IN n. 1.700/2017 (classificação originária) para marcar o regime tributário incidente sobre a alienação de imóveis é desproporcional e vai de encontro à dinamicidade das atividades econômicas.

Afora a destinação do imóvel para uso próprio, é notável que, de um lado, existem empresas que se organizam para obter receitas a partir da alienação de unidades imobiliárias e, de outro, as que adquirem ou constroem imóveis para auferir receitas de locação. Sucede que as possibilidades não se resumem à (i) venda, (ii) utilização ou (iii) locação. Nenhum desses modelos é engessado ou exclui outras possibilidades.

Veja-se, para ilustrar, o contrato *built-to-suit*, em que o incorporador adquire um imóvel/terreno com a finalidade específica de alienar o imóvel posteriormente, mas que durante determinado período ficará submetido à locação com o objetivo de recuperar o valor do investimento antes da alienação. A estratégia de alugar o imóvel antes da venda com o objetivo de incrementar o valor e a atratividade do empreendimento é, inclusive, utilizada por diversas empresas do setor e por fundos de investimento imobiliário.

É nesse contexto que a questão deve ser interpretada.

---

16. SANTIAGO, Igor Mauler. Venda de imóvel pode atrair lucro presumido em vez de ganho de capital. **Consultor Jurídico**, 16 set. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-set-16/consultor-tributario-venda-imovel-atrair-lucro-presumido-vez-ganho-capital>>. Acesso em: 5 nov. 2020.

A partir da análise dos julgamentos no âmbito do CARF e do mais recente pronunciamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, parece existir, segundo o panorama atual, uma predileção pelo reconhecimento de que os imóveis podem ser destinados à locação, ao uso próprio ou para a venda, sendo a substância dos negócios desenvolvidos pela entidade mais relevante do que os elementos formais – tais como o objeto social ou a classificação contábil – para se analisar o regime de tributação. Isso não significa que os parâmetros contábeis de classificação e reclassificação não sejam bons métodos para investigar a natureza do rendimento. Ao contrário, os procedimentos da contabilidade são assertivos e, de certa forma, sugestivos para delimitar a forma como as receitas deverão ser oferecidas à tributação.

Ademais, com a passagem pelos pronunciamentos contábeis, ficam evidentes as possibilidades de reclassificação e a inconsistência da vinculação originária do imóvel na definição do regime de tributação, o que se conclui a partir da acácia constatação de que (i) a contabilidade reconhece a *necessidade* de reclassificação do ativo quando sua destinação for alterada e, ainda, (ii) a exigência de que a classificação originária subordina a tributação não encontra amparo legal, mas decorre de interpretação restritiva do art. 15, § 4º, da Lei n. 9.249/1995.

A informação contábil é a linguagem autorizada pela lei que deflagra a obrigação de pagar o tributo. Observações dessa ordem nos permitem afirmar que alguns dos entendimentos examinados não podem ser tomados de forma acrítica.

Por exemplo, mostra-se despropositada a exigência, mantida pelo CARF, de que o imóvel deva ser alienado no período de até um ano (Acórdão n. 1302.002.327). Por mais que a vocação do ativo circulante seja evidenciar os bens mantidos com o propósito de serem negociados e que se espere “que seja realizado até doze meses após a data do balanço” (item 66 do CPC n. 26), sua natureza não é comprometida por não ter sido alienado no prazo previsto, mesmo porque a norma contábil não deixa nenhuma dúvida ao dispor que os ativos circulantes também contemplam ativos “que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal, mesmo quando não se espera que sejam realizados no período de até doze meses após a data do balanço” (item 68 do CPC n. 26).

Veja-se que esse desdobramento não é equacionado de forma uníssona para fins de início do cômputo do prazo. Enquanto o Acórdão n. 1302.002.327 considerou o prazo de doze meses a partir da alocação originária do bem, o Acórdão n. 1402.003.859 tomou por base a reclassificação do ativo, mostrando-se o último mais adequado para delinear a questão – ainda que, como mencionado, não seja um elemento determinístico.

Em complemento a esse aspecto, é importante que seja desenvolvido um plano de vendas do imóvel quando de sua reclassificação, como também ponderado em alguns casos<sup>17</sup>. E, diferentemente do que assumiram algumas decisões<sup>18</sup>, o plano de vendas não guarda relação com o histórico das atividades desempenhadas pelo contribuinte, sendo indevida a desconsideração da tributação pelo lucro presumido pautada simplesmente pela ausência de operações anteriores, ainda que, especificamente sobre a última questão, um dos pronunciamentos equacione a reclassificação nos casos em que a entidade "normalmente vende itens do ativo imobilizado" (item 68A, CPC n. 27).

Retendo essas ideias, mostra-se apressado o entendimento constante da Solução de Consulta COSIT n. 7/2021, especificamente no que tange à orientação de que bens uma vez classificados como ativo imobilizado estão subordinados ao regime de ganho de capital. Nesse ponto específico, a Administração Fazendária federal ignora a dinamicidade dos negócios e as próprias diretrizes da contabilidade.

Conclui-se, portanto, que o parâmetro binário (circulante = receita operacional vs. não circulante = ganho de capital) é um bom ponto de partida, mas não é determinante para a definição do regime de tributação.

Por mais que inexista uma lógica programática em algumas orientações da Administração Fazendária federal – cuja atenção é objetiva e precipuamente concentrada na classificação contábil originária –, o legislador estabeleceu formas distintas de tributação para os ganhos decorrentes da exploração da atividade econômica (receita bruta) e do ganho de capital. Por outro lado, o argumento simplório de que se trata de uma mera opção do contribuinte traduz a ideia de que, ao decidir por alienar um imóvel, bastaria calcular a carga tributária incidente na operação e reclassificar o ativo para se submeter ao regime mais favorável. Essa não é a melhor compreensão. O que parece razoável é que o contribuinte tenha liberdade para decidir a destinação do ativo, explorar tal atividade de forma efetiva e, conseqüentemente, se subordinar às regras de tributação que recaem sobre essa opção. Trata-se, evidentemente, de um tema de difícil delimitação apriorística e que dialoga com o caso concreto.

Lembra-se que, na investigação de quaisquer aspectos das normas jurídicas vocacionadas à incidência tributária, deve-se considerar que elas, as normas, são instrumentos a serviço de uma opção política. A decisão do legislador de dispensar tratamento tributário distinto à receita bruta e ao ganho de capital deve ser respeitada.

---

17. Acórdãos n. 1302.002.327, n. 1302.002.033, n. 1402.003.859.

18. Acórdãos n. 1302.002.033, n. 1402-002.874, n. 1402-004.061.

## 6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1402.004.061. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 8 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1401.001.225. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 8 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1302.002.033. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 8 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1402.002.874. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 8 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1102.001.085. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 8 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1302.002.327. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 8 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1402.003.859. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 8 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1301.003.022. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 8 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. Solução de Consulta n. 139, de 29 de agosto de 2006. Disponível em: <[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?vi\\_sao=anotado&idAto=65223](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?vi_sao=anotado&idAto=65223)>. Acesso em: 8 set. 2021.

HOLANDA, Rodrigo Schwartz. A venda de imóveis no lucro presumido. **Jota**, 26 out. 2020. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/venda-de-imoveis-no-lucro-presumido-26102020>>. Acesso em: 5 nov. 2021.

SANTIAGO, Igor Mauler. Venda de imóvel pode atrair lucro presumido em vez de ganho de capital. **Consultor Jurídico**, 16 set. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-set-16/consultor-tributario-venda-imovel-atrair-lucro-presumido-vez-ganho-capital>>. Acesso em: 5 nov. 2020.

