

C O O R D E N A D O R E S

Alexandre Jorge
Carneiro da Cunha Filho

Marcelo Manhães
de Almeida

Wilson Levy

Alessandro *Soares*
Alexandra *Fuchs de Araújo*
Alexandre *G. N. Liquidato*
Alexandre Jorge *Carneiro da Cunha Filho*
Alexandre *Levin*
André *Medeiros Toledo*
Angela *Moulin Simões Panalva Santos*
Arthur *Paku Ottolini Balbani*
Carmen Sílvia *Lima de Arruda*
Carolynne *Ribeiro*
Cynthia *Thomé*
Daniela *Campos Libório*
Denival *Cerodio Curaça*
Domicio *Whately Pacheco e Silva*
Emerson Afonso *da Costa Moura*
Estela *L. Montairo Soares de Camargo*
Fabyola *En Rodrigues*
Felipe *Jardim*

APRESENTAÇÃO *Geraldo Alckmin*

PREFÁCIO *Daniela Campos Libório*

Direito Urbanístico, Ambiental e Imobiliário

**A Partir de Casos
Complexos**

Fernanda *Costa Neves do Amaral*
Gilberto *Azevedo de Moraes Costa*
Henrique *Anders*
Ivan *Martins Motta*
Jose Antonio *Apparecido Junior*
José Carlos *de Freitas*
Leonardo *Castro*
Luisa *Quintão Ubaldo*
Luiz Antonio *A. Prado Jr.*
Luiz Felipe *Hadlich Miguel*
Marcelo *Kokke*
Marcelo *Manhães de Almeida*
Marcos *Alcino Azevedo Torres*
Marcos *Lopes Prado*
Odete *Medauar*
Paula Fernanda *de Souza Vasconcelos Navarro*
Paulo Vitor *Paula Santos Zampleri*
Pedro *Marino Bicudo*
Rachel Letícia *Curcio Ximenes*
Rafael *Lessa Vieira de Sá Menezes*
Rafael *R. Garofano*
Rafael *Tocantins Maltez*
Raphael *Assef Lavez*
Regina Vera *Villas Boas*
Safira *De La Sala*
Thais *Tereciano*
Vera Lucia *Angrisani*
Vicente *de Abreu Amadei*
Victor Bernardo *Kupper*
Victor *Carvalho Pinto*
Vinicius *da Silva Martins*
Vinicius *Monte Custodio*
Wilson *Levy*

20
22

C O O R D E N A D O R E S

Alexandre Jorge
Carneiro da Cunha Filho

Marcelo Manhães
de Almeida

Wilson Levy

Alessandro *Soares*
Alexandra *Fuchs de Araújo*
Alexandre *G. N. Liquidato*
Alexandre Jorge *Carneiro da Cunha Filho*
Alexandre *Levin*
André *Medeiros Toledo*
Angela *Moulin Simões Penalva Santos*
Arthur *Paku Ottolini Balbani*
Carmen Silvia *Lima de Arruda*
Carolyne *Ribeiro*
Cynthia *Thomé*
Daniela *Campos Libório*
Denival *Carodio Curaça*
Domicio *Whately Pacheco e Silva*
Emerson Affonso *da Costa Moura*
Estela *L. Monteiro Soares de Camargo*
Fabyola *En Rodrigues*
Felipe *Jardim*

APRESENTAÇÃO *Geraldo Alckmin*

PREFÁCIO *Daniela Campos Libório*

Direito Urbanístico, Ambiental e Imobiliário

**A Partir de Casos
Complexos**

Fernanda *Costa Neves do Amaral*
Gilberto *Azevedo de Moraes Costa*
Henrique *Anders*
Ivan *Martins Motta*
Jose Antonio *Apparecido Junior*
José Carlos *de Freitas*
Leonardo *Castro*
Luisa *Quintão Ubaldo*
Luiz Antonio *A. Prado Jr.*
Luiz Felipe *Hadlich Miguel*
Marcelo *Kokka*
Marcelo *Manhães de Almeida*
Marcos *Alcino Azevedo Torres*
Marcos *Lopes Prado*
Odete *Medauar*
Paula Fernanda *de Souza Vasconcelos Navarro*
Paulo Vitor *Paula Santos Zampieri*
Pedro *Marino Bicudo*
Rachel Leticia *Curcio Ximenes*
Rafael *Lessa Vieira de Sá Menezes*
Rafael *R. Garofano*
Rafael *Tocantins Mathez*
Raphael *Assef Lavez*
Regina Vera *Villas Boas*
Safira *De La Sala*
Thaís *Tereciano*
Vera Lucia *Angrisani*
Vicente *de Abreu Amadei*
Victor Bernardo *Kupper*
Victor *Carvalho Pinto*
Vinicius *da Silva Martins*
Vinicius *Monte Custodio*
Wilson *Levy*

EDITORA
FOCO

ATIVIDADE IMOBILIÁRIA E LUCRO PRESUMIDO: ENTRE FATURAMENTO E GANHO DE CAPITAL, A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 7/2021

Raphael Assef Lavez

Doutorando e Mestre em Direito Tributário e Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo. Pesquisador visitante na *Wirtschaftsuniversität Wien* (Áustria). Especialista em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Professor de cursos de pós-graduação (Fipecafi, IBDT, Ibmec/RJ). Sócio do Rivitti e Dias Advogados (São Paulo/SP).

Victor Bernardo Kupper

Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo. Associado do Rivitti e Dias Advogados (São Paulo/SP).

Sumário: 1. Introdução – 2. Histórico do posicionamento do fisco – 3. A solução de consulta COSIT 7/2021 – 4. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

No contexto das operações com imóveis, tem sido comum que as sociedades empresárias que desenvolvem atividades imobiliárias – incorporação imobiliária, aquisição, venda e locação de imóveis próprios – alienem bens imóveis que, inicialmente, não estavam destinados à venda. E, já há algum tempo, essas empresas questionam o tratamento tributário a ser dispensado ao resultado dessas vendas. A controvérsia pode ser bem demonstrada a partir de um exemplo corriqueiro no dia a dia de tais empresas. Por vezes, os imóveis de propriedade de uma empresa no setor imobiliário são registrados em conta do ativo não circulante, visto que geram receitas de locação. Por razões de conveniência, da situação do mercado ou da empresa, ou mesmo diante de rescisões de contratos de locação, é possível que tais imóveis sejam disponibilizados para venda – mesmo porque a atividade de compra e de venda de imóveis próprios constitui objeto dessas empresas. Nesse caso, coloca-se em questão se o resultado dessa venda qualifica-se, do ponto de vista contábil e tributário, como um ganho ou perda de capital na alienação de bem do ativo não circulante ou, ao contrário, se se trata de receita bruta ou faturamento, na medida em que a venda de tais bens constitui a própria atividade operacional da empresa.

O problema se coloca, pois, a depender da qualificação da operação, o tratamento tributário é completamente distinto, no caso de pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido. Isso porque, à luz dos artigos 25 e 29 da Lei 9.430/96 e dos artigos 15 e

20 da Lei 9.249/95, relativos à apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como do artigo 3º da Lei 9.718/98, relativo à base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, o lucro presumido é composto pelo valor resultante da aplicação dos percentuais de presunção sobre a receita bruta, definida pelo art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77. A essa parcela operacional do lucro presumido acrescentam-se os ganhos de capital e demais resultados e rendimentos de natureza não operacional e, portanto, não abrangidos pela primeira parcela. Daí a questão: se entendida a alienação de tais imóveis, anteriormente destinados à locação, como representativos da atividade operacional da empresa, os percentuais de presunção previstos na legislação serão aplicados sobre o faturamento para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro presumido; adicionalmente, haverá a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre o faturamento na sistemática cumulativa. Por outro lado, prevalecente a qualificação como ganho de capital, de natureza não operacional, o resultado líquido da alienação será integralmente acrescido à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Como se vê, a depender da qualificação da operação, muda completamente o tratamento tributário aplicável, de modo que o presente artigo avaliará a evolução do posicionamento da Receita Federal do Brasil até a recente publicação da Solução de Consulta COSIT 7/2021, que introduziu novos critérios para a definição do regime tributável pertinente a operações dessa natureza.

2. HISTÓRICO DO POSICIONAMENTO DO FISCO

Como se disse, os contribuintes vinham debatendo e questionando a Administração há mais de dez anos acerca da correta interpretação da legislação e do consequente enquadramento da receita decorrente da venda de imóveis.

Tanto assim que, já em 2006, havia posição da Secretaria da Receita Federal na 10ª Região Fiscal, a partir da Solução de Consulta 139, de 29 de agosto de 2006. Naquela oportunidade, a discussão era a comercialização de veículos suscetíveis de contabilização tanto no ativo permanente como na conta de estoques, visto que a empresa consulente tinha em seu objeto social tanto a venda quanto a locação de veículos.

Naquele momento, a Secretaria Regional definiu que não haveria necessidade de apuração de ganho de capital na transferência dos bens do ativo não circulante para as contas de estoque. A consulta firma que a alienação de bens do ativo não circulante se sujeita ao ganho de capital, mas permite a reclassificação contábil dos bens, diante das circunstâncias apresentadas pelo contribuinte. Dessa forma, uma vez transferidos ao estoque, os veículos alienados gerariam receitas de venda que se sujeitariam aos percentuais de presunção do lucro presumido.

Anos depois, referendando essa linha de raciocínio no sentido de prevalência da orientação comercial e econômica pertinente aos bens para fins de apuração da

base de cálculo do IRPJ e CSLL na sistemática do lucro presumido, a COSIT emitiu a Solução de Consulta 254/2014. Nesse caso, a avaliação já se deu em relação à atividade imobiliária, ficando definido que “as receitas decorrentes da venda de imóveis, efetuadas por pessoa jurídica que exerça de fato e de direito atividade imobiliária, sob a sistemática do lucro presumido, sujeitam-se ao percentual de presunção de oito por cento para apuração da base de cálculo do IRPJ” – ou de 12% para a CSLL. Isso se aplicaria mesmo que os imóveis disponibilizados para venda tivessem sido adquiridos antes da inclusão da venda de imóveis próprios no objeto social da empresa.

Do conteúdo da solução de consulta, é válido notar o reconhecimento de que a dinâmica e organização das entidades empresariais exigem, por vezes, a redefinição de suas atividades e a deliberação acerca do destino a ser dado a seu patrimônio. Nesse sentido, há uma clara afirmação da liberdade da empresa para definir a melhor forma de utilização de seus bens na exploração de suas atividades.

Por isso, a COSIT entendeu que seria legítimo permitir que a empresa definisse quais bens integrariam seus estoques, incluídos “tanto aqueles adquiridos com o propósito comercial de venda, quanto aos bens previamente integrantes de seu patrimônio, para os quais há decisão de redirecioná-los ao comércio”.

Veja-se, assim, que a Solução de Consulta conclui que, ao formar o estoque de imóveis para venda, a pessoa jurídica que exerça a atividade imobiliária e seja optante pelo lucro presumido deve considerar a receita de venda dos imóveis como receita bruta. Assim, essa receita deverá compor a base de cálculo presumido do IRPJ e da CSLL por meio a aplicação dos percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente.

Aquela altura, o momento em que a atividade imobiliária foi incluída no objeto social da pessoa jurídica não recebeu qualquer relevância. Bastava que, quando auferidas as receitas de venda, a empresa exercesse, de fato e de direito, a atividade imobiliária.

Nessa mesma linha, seguia a Solução de Consulta COSIT 169/2015, reconhecendo que “para fins de determinação da base de cálculo do imposto, a pessoa jurídica que explore atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis deve aplicar o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta, auferida no período de apuração, decorrente da revenda de imóveis”.

Dessa consulta, se extrai importante fundamento para o tratamento correto das receitas de venda de imóveis pelas pessoas jurídicas que exercem a atividade imobiliária. Tomando por base os incisos I e IV do artigo 12 do Decreto-Lei 1.598/77, a consulta destaca que, “além do produto da venda de bens nas operações de conta própria, do preço da prestação de serviços em geral e do resultado auferido nas operações de conta alheia, a *receita bruta compreende ainda as demais receitas que sejam decorrentes da atividade principal da pessoa jurídica*” (destacamos). Essa disposição é fundamental pois, além de sujeitar aos percentuais de presunção o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o referido artigo 12 mantém que as *demais* receitas decorrentes

da atividade principal da pessoa jurídica devem receber o mesmo tratamento: essas espécies de receita devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido, mediante aplicação dos coeficientes de presunção previstos no art. 15 da Lei 9.249, de 1995. Nos termos da própria consulta, “não há que se falar, portanto, em tributação como ganho de capital de receitas que sejam derivadas do exercício da atividade principal da pessoa jurídica”.

A esse propósito, cabe destacar que a atividade principal deve ser compreendida como aquela correspondente ao objeto social da pessoa jurídica, ou a que seja efetivamente realizada no cotidiano da empresa, quando houver algum afastamento dos objetivos expressos no ato de constituição da pessoa jurídica. Essa definição é fundamental, visto que, nos casos concretos, os contribuintes necessitam de respaldo para o tratamento dessas receitas – a atividade imobiliária deve ser efetivamente exercida, caso se pretenda tratar a receita da venda de imóveis como receita bruta da pessoa jurídica.

Tendo em vista o conteúdo vinculante dessas Soluções de Consulta, contribuintes vinham definindo seus procedimentos seguindo a orientação de que, no caso de atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis, a decisão de redirecioná-los ao comércio quando previamente integrantes do patrimônio da empresa era possível, levando ao registro desses bens na formação do estoque de imóveis; conseqüentemente, a tributação por ocasião da alienação de imóveis destinados ao comércio, no caso de empresa optante pelo lucro presumido que explorasse atividade imobiliária, deveria incidir sobre a base correspondente à operação mercantil, ou seja, mediante aplicação dos percentuais de presunção de 8% para o IRPJ e de 12% para CSLL sobre a receita bruta de venda.

Nesse mesmo sentido, havia decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, corroborando o entendimento de que a previsão estatutária da atividade de compra e venda de imóveis próprios justifica a tributação do valor recebido pela alienação de imóvel como receita bruta da atividade, não havendo que se falar em apuração de ganho de capital:

Venda de imóveis próprios. Previsão nos estatutos. Tributação como receita da atividade. Descabe falar em ganho de capital na alienação de imóveis próprios quando sua compra e venda for atividade da empresa reconhecida em seus estatutos na data da alienação, não importando que o bem esteja contabilizado no ativo permanente, podendo tal receita, portanto, ser tributada como receita da atividade, mormente quando a fiscalização não logrou êxito em provar que a alteração do objeto social da empresa seria apenas de fachada¹.

Não sem razão, portanto, que as pessoas jurídicas interessadas compreendiam que, constando a atividade de compra e venda de imóveis próprios no objeto social da empresa, e sendo essa atividade de fato praticada, não haveria que se falar em ganho de capital na venda de imóvel redirecionado aos estoques a partir do ativo não

1. CARF, Acórdão 1401-001.789, Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Sessão de 15 de fevereiro de 2017.

circulante. Nesse caso, o único tratamento possível seria a consideração dos valores como receita bruta da pessoa jurídica.

Entretanto, ao final de 2018, a própria COSIT decidiu em sentido diametralmente oposto, ainda que sob circunstâncias semelhantes. Do relatório da Solução de Consulta 251, vê-se que a consulente era optante pelo lucro presumido, e tinha “por objeto social, desde a sua constituição, a compra e a venda de bens imóveis, inclusive intermediação dessas operações, bem como a locação de imóveis próprios ou de terceiros”. Além disso, destaca-se que a empresa via a necessidade de “vender alguns imóveis antigos, hoje ainda alugados e registrados no ativo imobilizado, pretendendo antes da venda transferir o bem imóvel ainda locado e registrado no ativo imobilizado para o ativo circulante, passando o imóvel a integrar o estoque de mercadorias/produtos/bens objeto de venda a terceiros em geral, enquadrando assim a futura receita como oriunda da atividade imobiliária”.

Desses breves trechos, vê-se que a operação pretendida pela pessoa jurídica era precisamente o que as consultas anteriores avaliavam: a reclassificação contábil dos imóveis – do ativo não circulante para os estoques –, e a posterior alienação desses bens, reconhecendo o produto da venda como receita bruta da atividade imobiliária.

Mas a COSIT viu no artigo 15, § 4º da Lei 9.249/95 uma limitação: a receita da atividade seria aquela oriunda da venda dos imóveis, *desde que construídos ou adquiridos para a revenda*. De acordo com o entendimento da Administração, essa não é a situação do imóvel que “ingressou no patrimônio da sociedade mediante subscrição do capital social e inscrição no imobilizado em razão da sua destinação original coerente com tal inscrição contábil”.

Assim, a reclassificação contábil do imóvel seria irrelevante para fins tributários; de qualquer modo, o tratamento do produto da venda do imóvel estaria vinculado à forma como esse bem ingressou no patrimônio da pessoa jurídica. Tendo sido a aquisição original destinada à constituição do ativo não circulante da empresa, a tributação da alienação seria invariavelmente sujeita à apuração de ganho de capital – cujo resultado, como já visto, é acrescido à base de cálculo do IRPJ e da CSLL sem se sujeitar aos coeficientes de presunção de lucro.

Dessa forma, a compreensão da operação sob análise pelo Fisco foi integralmente modificada. E não se pode negar que essa alteração frustrava todas as pessoas jurídicas que, com base no posicionamento anterior da Administração, consideravam possível a reclassificação contábil de imóveis e a tributação dos resultados da venda como receita bruta da atividade imobiliária.

3. A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 7/2021

Em março de 2021, foi publicada nova Solução de Consulta pela COSIT, tratando mais uma vez da reclassificação contábil de imóveis e das consequências tributárias desse procedimento.

O relatório da Solução de Consulta COSIT 7/2021 sintetiza o entendimento que a pessoa jurídica desejava submeter à avaliação: “à luz do redirecionamento de imóveis anteriormente locados à atividade comercial de compra e venda, que faz parte de seu objeto social, deve submeter tais receitas ao percentual de presunção de 8% e 12%, bem como à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, e não à apuração de ganho de capital do que decorreria a não submissão à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins”.

Vê-se que, com base em consultas anteriormente proferidas pela Receita Federal, a pessoa jurídica consulente entendia, em vista do redirecionamento de imóveis de propriedade da empresa do ativo não circulante para os estoques, não haveria impedimento para que a receita de venda desses bens fosse tratada como receita bruta – visto que a aquisição e venda de imóveis próprios fazia parte do objeto social da pessoa jurídica.

Ao cotejar a atividade da empresa e a legislação sobre o tema – especialmente o artigo 25 da Lei 9.430/96, o artigo 215 da IN RFB 1.700/17 e os artigos 11 e 12 do Decreto-Lei 1.598/77 –, a COSIT conclui 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”.

Nesse ponto, a mais recente manifestação da Administração tributária fez uma alteração significativa em relação a todos os posicionamentos anteriores: considerando que a empresa explora o ramo imobiliário, as receitas da atividade de compra e venda de imóveis devem ser tratadas como receita bruta e lucro operacional, *independentemente da classificação contábil* dos imóveis.

Essa mudança reflete, na verdade, a consequência lógica de uma premissa que vinha sendo adotada pela COSIT até 2018, anteriormente mencionada: que a orientação comercial e econômica pertinente aos bens deve prevalecer para fins de apuração da base de cálculo dos tributos federais devidos sobre o produto da alienação dos imóveis.

Nesse sentido, a classificação contábil dos imóveis não deveria ser o elemento que define o tratamento tributário da alienação. Aqui, a Solução de Consulta COSIT 7 retoma as disposições dos artigos 11 e 12 do Decreto-Lei 1.598/77 para afirmar que as receitas originadas das atividades abrangidas pelo objeto social da empresa devem ser tratadas como receita bruta.

De outro lado, deve-se observar que a consulta firmou requisitos importantes para a definição do tratamento do produto da alienação dos imóveis. Ainda que classificados no ativo não circulante, os imóveis *devem estar relacionados ao núcleo das operações* da pessoa jurídica – no caso de empresas que explorem o ramo imobiliário, a locação ou venda de imóveis. Nesse ponto, haveria dois tratamentos possíveis:

- (i) se a prática habitual da empresa for a manutenção de imóveis para locação e posterior venda, e essa atividade for parte do objeto social da empresa, os imóveis farão parte do ciclo operacional da pessoa jurídica – por conseguinte, a receita da venda se sujeita ao percentual de presunção do lucro para fins de tributação pelo IRPJ e CSLL, e ao regime cumulativo de PIS e COFINS; ou

(ii) Se os imóveis possuem apenas a função de contribuir com a consecução do objeto social – por exemplo, o imóvel que era a sede da pessoa jurídica –, a venda estará sujeita às regras de apuração do ganho de capital. Vale dizer que o tratamento *independe* de eventual reclassificação contábil do imóvel para o ativo circulante.

Em síntese, para que a receita da venda dos imóveis seja tratada como receita bruta da pessoa jurídica, a Solução de Consulta COSIT 7/2021 impõe os seguintes requisitos:

- 1 A venda de imóveis deve constar do *objeto social da pessoa jurídica*;
- 2 Os imóveis devem fazer parte do ciclo operacional da empresa – ou seja, enquanto estão classificados no ativo não circulante, os benefícios econômicos devem ser obtidos com a *efetiva locação* do imóvel. Por isso, o entendimento não se aplica à venda de imóvel que serviu como sede, ou onde a empresa exercia atividades administrativas.

Diante do exposto, o entendimento atual do Fisco é de o produto da alienação de imóveis anteriormente direcionados à locação, nos casos em que a venda de imóveis faz parte do objetivo social da pessoa jurídica, deve se submeter aos percentuais de presunção de 8% e 12% para IRPJ e CSLL, bem como à incidência cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS, às alíquotas de 0,65% e 3% – estando afastada a regra de apuração de ganho de capital.

4. CONCLUSÃO

A posição recente da COSIT, veiculada na Solução de Consulta 7/2021, nos parece acertada sob dois aspectos: primeiro, ao retomar a posição da Administração que vigorava até 2018, no sentido de permitir que o produto da alienação de bens imóveis por pessoa jurídica que exerça atividade imobiliária seja tratado como receita bruta; e segundo, ao fazer prevalecer a orientação comercial das atividades exercidas pela empresa, privilegiando a liberdade de destinação dos bens de seu patrimônio e descartando a classificação contábil do ativo como elemento determinante do tratamento tributário a ser dispensado à venda de imóveis.