

CONSIDERAÇÕES ACERCA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE OPERAÇÕES DE VENDA DE IMÓVEIS NO LUCRO PRESUMIDO

*Andréa Medrado Darzé Minatel*¹

*Gustavo Froner Minatel*²

*Guilherme Froner*³

1. INTRODUÇÃO

A tributação das operações de venda de bens imóveis por pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido é matéria controvertida na jurisprudência, com embates entre os contribuintes e o Fisco Federal. A discussão reside em que saber

1. Doutora e Mestre em Direito do Tributário pela PUC-SP, professora Direito Tributário do IBET, ex-Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT; Advogada, sócia da Minatel Advogados.

2. Mestre em Direito do Tributário pela PUC-SP, professor Direito Tributário da PUC-Campinas, da FACAMP e do IBET, ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT; Advogado, sócio da Minatel Advogados.

3. Especialista em Direito Tributário pela COGEAE-PUC-SP, Especialista em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT e Especialista em Contabilidade, Controladoria e Finanças pela FIPECAFI, Advogado, sócio da Almeida Froner Advogados.

quando essa operação é realizada no exercício de suas atividades típicas (operacionais), sendo reconhecida como “receita da atividade”, ou se, ainda, a operação é atípica (não operacionais), o que, por sua vez, implicará na apuração de ganho de capital.

Receita bruta, de acordo com o Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (“Decreto-Lei n.º 1.598/1977”), corresponde (i) ao produto da venda de bens nas operações de conta própria, (ii) ao preço da prestação de serviços em geral, (iii) ao resultado auferido nas operações de conta alheia e (iv) as demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica. Noutras palavras, a receita bruta corresponde as receitas oriundas das atividades-fim desenvolvidas pelo contribuinte⁴.

Por seu turno, o ganho de capital corresponde aos resultados na alienação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, imobilizado ou intangível.

Com efeito, nos termos do artigo 44 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (“Lei n.º 8.981/1995”) combinado com os artigos 25 e 28 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (“Lei n.º 9.430/1996”), a apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”) pelo lucro presumido será realizada em períodos de apuração trimestrais, mediante a soma de 2 (duas) grandezas: (i) o resultado da aplicação dos percentuais previstos nos artigos 15 e 20 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (“Lei n.º 9.249/1995”) sobre a receita bruta e (ii) o montante correspondente aos ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e resultados positivos e demais receitas.

4. FIGUEIREDO, Paulo Henrique Silva e PINTO, Fernando Brasil de Oliveira. Carf aborda apuração do ganho de capital no lucro presumido. <https://www.conjur.com.br/2019-dez-18/direto-carf-carf-aborda-apuracao-ganho-capital-lucro-presumido>. Acesso em 27.11.2021.

Relativamente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) e à contribuição ao Programa de Integração Social (“PIS”), a Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998 (“Lei n.º 9.718/1998”) determina a incidência das contribuições sociais sobre o faturamento, assim entendido como a receita bruta auferida mensalmente pelo contribuinte. Por sua vez, os ganhos de capital não se sujeitam à incidência das aludidas contribuições (justamente, por não se enquadrarem como receita bruta).

É neste contexto que o presente artigo examinará o tratamento tributário aplicável sobre as operações de venda de bens imóveis⁵, em função da destinação ou uso dado ao imóvel pela pessoa jurídica titular do ativo e, especialmente, nas situações em que essa destinação ou uso do ativo é modificado (e o ativo é colocado à venda), como se verifica, por exemplo, com *holdings* imobiliárias que decidem vender bens imóveis anteriormente alugados a terceiros.

2. ASPECTOS GERAIS ACERCA DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO E PELO REGIME CUMULATIVO

Os lucros das pessoas jurídicas são tributados pelo IRPJ e pela CSLL mediante a aplicação das alíquotas de 15% (quinze por cento) para o imposto – e adicional de 10% (dez por cento) sobre o lucro que exceder R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) por trimestre (ou R\$ 240.000,00 por ano) –, bem como da alíquota de 9% (nove por cento) para a contribuição social.

A base de cálculo dos tributos será apurada, conforme opção da pessoa jurídica, pelo regime do lucro real ou do lucro presumido (excepcionalmente será a base de cálculo apurada com base no lucro arbitrado).

5. Não será objeto do presente artigo o exame da tributação sobre negócios jurídicos atinentes à prestação de serviços de construção civil e afins.

O lucro real é regime de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL obrigatório aos contribuintes (i) cujo faturamento seja igual ou superior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) por ano, (ii) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, ou, ainda, (iii) que usufruam de benefícios fiscais relativos ao IRPJ ou desenvolvam atividades específicas arroladas na legislação (basicamente, atividades financeiras e de *factoring*), conforme artigo 14 da Lei n.º 9.718/1998.

Em síntese, se o contribuinte não for obrigado ao lucro real, por força do artigo 14 da Lei n.º 9.718/1998, poderá optar pelo lucro presumido para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Segundo o regime do lucro presumido, a legislação presume um percentual de lucratividade de cada atividade econômica, o qual será multiplicado sobre a receita bruta da atividade auferida no período de apuração, resultando, assim, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Basicamente, o lucro presumido será obtido mediante a seguinte fórmula:

$$\boxed{\text{Receita Bruta} \times \text{Coeficiente} = \text{Lucro Presumido}}$$

Logo, o lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais sobre a receita bruta, relativa a cada atividade e auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

No caso da venda de bens imóveis no exercício de suas atividades (que venham a compor a receita bruta da pessoa jurídica) serão aplicados os coeficientes de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, para o IRPJ e para a CSLL, enquanto no caso do recebimento de aluguel de bens imóveis será aplicado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) para ambos os tributos, desde que o aluguel seja computado na receita bruta da pessoa jurídica.

Ademais, no caso de pessoas jurídicas que não tenham como atividade, ou objeto principal, a venda de bens imóveis, o produto da venda não integrará a receita bruta e será adicionado integralmente à base presumida como ganho de capital (equivalente a diferença entre o valor de alienação e o valor contábil), sem a aplicação de quaisquer coeficientes de presunção. Igualmente, serão adicionadas diretamente na base presumida as receitas de aluguel não computadas na receita bruta da pessoa jurídica (caso as receitas se enquadrem como “outras receitas”⁶).

Aqui importa reproduzir as anotações de Edmar Oliveira Andrade Filho⁷, relativamente à vinculação entre coeficientes de presunção e objeto social da pessoa jurídica:

Como regra geral, os coeficientes de presunção são aplicados sobre o valor das receitas de acordo com a natureza dessas e tendo em conta as atividades que lhes dão origem. A lei **não** exige que as atividades que geram as receitas tributáveis com a aplicação dos referidos coeficientes **estejam descritas na cláusula do objeto social da entidade**; todavia, as autoridades fiscais consideram que as operações realizadas esporadicamente não estão sujeitas aos coeficientes de presunção. (negritos acrescidos ao original)

Assim, o referido jurista recomenda a declaração formal da atividade no objeto social da pessoa jurídica, para que seja inequívoco o enquadramento da atividade como receita bruta. No entanto, na visão do autor⁸, a falta de inclusão da atividade no objeto social não exclui a possibilidade de aplicação dos coeficientes de presunção se os fatos demonstrarem a reiteração de operações de mesma natureza:

6. De que trata o artigo 187, inciso IV, da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (“Lei das Sociedades por Ações”).

7. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Imposto de renda das empresas: tributação lucro presumido (IRPJ e CSLL). 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2021. Pág. 64.

8. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Imposto de renda das empresas: tributação lucro presumido (IRPJ e CSLL). 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2021. Págs. 66 e 67.

Enfim, se a lei não exige a cláusula específica do objeto social, parece claro que o contribuinte tem a possibilidade de demonstrar que explora uma atividade a partir da **prova reiterada de fatos**. Alguma dificuldade de prova da exploração de uma atividade específica pode haver nos casos em que os negócios ainda estão **na fase embrionária e não há reiteração**; todavia, a atividade pode estar caracterizada se a entidade divulga e oferece novo negócio para o público em geral ou mantém recursos aportados para a exploração do novo negócio. (negritos acrescidos ao original)

Ainda, vale frisar que a pessoa jurídica optante pelo regime do lucro presumido deverá manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial, salvo se no decorrer do ano-calendário mantiver livro Caixa, contemplando a escrituração de toda a movimentação financeira e bancária. Ou seja, os contribuintes optantes pelo lucro presumido **não estão obrigados a manter a escrituração contábil**, para fins de apuração de tributos federais.

No que tange às contribuições sociais, as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido são, necessariamente, tributadas pelo regime cumulativo do PIS e da COFINS, por força do disposto no artigo 8º, inciso II, da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (“Lei n.º 10.637/2002”), e no artigo 10, inciso II, da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (“Lei n.º 10.833/2003”).

Portanto, as contribuições sociais incidem sobre a receita bruta de venda e de locação de bens imóveis à alíquota de 3,65% (três inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), em conformidade com o regime cumulativo de que trata a Lei n.º 9.718/1998, sendo que, contudo, estão excluídas da receita bruta as “*receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível*”, ou seja, as vendas de bens imóveis classificados como ativo imobilizado (ou investimento) não se sujeitam à tributação pelo PIS e pela COFINS.

Em suma:

Receita Bruta de Venda de Imóveis	Coefficiente	Alíquota	Carga Tributária
IRPJ	8%	15%	1,20%
Adicional IRPJ	8%	10%	0,80%
CSLL	12%	9%	1,08%
PIS	100%	0,65%	0,65%
COFINS	100%	3,00%	3,00%
			6,73%
Receita Bruta de Locação de Imóveis	Coefficiente	Alíquota	Carga Tributária
IRPJ	32%	15%	4,80%
Adicional IRPJ	32%	10%	3,20%
CSLL	32%	9%	2,88%
PIS	100%	0,65%	0,65%
COFINS	100%	3,00%	3,00%
			14,53%
Ganho de Capital / Outras Receitas	Coefficiente	Alíquota	Carga Tributária
IRPJ	100%	15%	15,00%
Adicional IRPJ	100%	10%	10,00%
CSLL	100%	9%	9,00%
PIS	-	-	-
COFINS	-	-	-
			34%

3. ASPECTOS CONTÁBEIS DAS PESSOAS JURÍDICAS OPTANTES PELO LUCRO PRESUMIDO QUE REALIZAM OPERAÇÕES DE VENDA DE IMÓVEIS

A despeito de não ser obrigatória a manutenção de escrituração contábil por parte das pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido para fins de apuração dos tributos federais nessa sistemática, ainda assim é pertinente examinar as normas contábeis atinentes, especialmente, (i) aos estoques, (ii)

ao ativo imobilizado e (iii) à receita de contrato com clientes, já que intrinsecamente vinculados ao conceito tributário de receita bruta (e indiretamente ao conceito de ganho de capital). Além disso, a legislação do PIS e da COFINS faz referência expressa às definições de “ativo não circulante”, “investimento”, “imobilizado” e “intangível”, adotadas pela Lei das Sociedades por Ações, o que, por sua vez, reforça a necessidade de se examinar os conceitos dados pela lei societária e pelas normas contábeis.

Embora seja dispensada a escrituração contábil para a apuração dos tributos federais para os optantes pelo lucro presumido, isso não significa que as pessoas jurídicas estão desobrigadas de manter a escrituração contábil para outros fins. Com efeito, a Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (“Código Civil”), em seu artigo 1.179, obriga toda e qualquer sociedade empresária⁹ “*a seguir um sistema de contabilidade e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico*”¹⁰.

Adicionalmente, as sociedades por ações e as sociedades de grande porte¹¹ sujeitam-se às disposições da Seção II do Capítulo X da Lei das Sociedades por Ações, que trata justamente das Demonstrações Financeiras e é considerado por Edison Carlos Fernandes como sendo “*o principal documento legislativo acerca do Direito contábil*”¹².

9. À princípio, as sociedades simples, também, são obrigadas a elaborar relatórios contábeis, já que o artigo 1.020 do Código Civil estabelece que os “*os administradores são obrigados a prestar aos sócios contas justificadas de sua administração, e apresentar-lhes o inventário anualmente, bem como o balanço patrimonial e o de resultado econômico*”.

10. FERNANDES, Edison Carlos e RIDOLFO NETO, Arthur. Contabilidade Aplicada ao Direito. São Paulo: Saraiva, 2014 (Série GVlaw). Pág. 48.

11. Considera-se de grande porte a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais), conforme disposto no artigo 3º, parágrafo único, da Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007 (“Lei n.º 11.638/2007”).

12. FERNANDES, Edison Carlos. Direito e Contabilidade: Fundamentos do Direito Contábil. São Paulo: Trevisan Editora, 2015. Pág. 134.

Enfim, o Conselho Federal de Contabilidade (“CFC”) possui competência, por delegação do Decreto-lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946 (“Decreto-lei n.º 9.295/1946”), para editar normas acerca (i) dos princípios contábeis e (ii) das Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional, as quais são de observância obrigatória por todos os profissionais de contabilidade.

No exercício de sua competência, o CFC editou a Resolução CFC n.º 1.055, de 07 de outubro de 2005 (“Resolução CFC n.º 1.055/2005”) que (i) criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“CPC”) e (ii) autorizou a incorporação de pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações do CPC pelas normas emitidas pelo CFC, em atenção ao disposto no artigo 5º¹³ da Lei n.º 11.638/2007.

Neste contexto, o Pronunciamento Técnico CPC n.º 16 (R1), que trata de Estoques, define os estoques como “*ativos: (a) mantidos para **venda no curso normal dos negócios**; (b) em processo de produção para venda; ou (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo*”. Para fins do presente artigo, vale ressaltar que os estoques correspondem a ativos destinados à venda no curso normal das atividades da entidade.

Aliás, o item 8 do referido Pronunciamento Técnico CPC n.º 16 (R1) reconhece, expressamente, a possibilidade de se

13. Art. 5º A Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 10-A:

“Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, **normas e padrões de contabilidade** e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

Parágrafo único. A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, **do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil** e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais.” (negritos acrescidos ao original)

contabilizar bens imóveis na conta de estoques, ao afirmar que “os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por varejista para revenda ou **terrenos e outros imóveis para revenda**”.

Em linha com a norma contábil de estoques, cumpre re-produzir o item 26 do Pronunciamento Técnico CPC n.º 26 (R1), que trata da Apresentação das Demonstrações Contábeis, o qual exhibe a seguinte definição de ativo circulante:

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. (negritos acrescidos ao original)

Desde já, é possível vislumbrar a relação intrínseca entre a noção de receita bruta apresentada pela legislação tributária, que compreende os ingressos decorrentes das atividades ordinárias desenvolvidas, e os conceitos de estoque e de ativo circulante adotados pelas normas contábeis, os quais vinculam o emprego do ativo a uma venda ou ao seu consumo no decurso normal do ciclo operacional das atividades da entidade, ou, ainda, que seja mantido essencialmente com o propósito de ser negociado.

Em contraposição ao conceito de ativo circulante, o Pronunciamento Técnico CPC n.º 26 (R1) determina que todos “os demais ativos devem ser classificados como não circulantes” (item 66). Além disso, este pronunciamento utiliza a expressão “não circulante” para “incluir ativos tangíveis, intangíveis e ativos financeiros de natureza de longo prazo” (item 67), devendo

ser o ativo não circulante “*subdividido em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível*” (item 67A)¹⁴.

Dentre os ativos não circulantes, o Pronunciamento Técnico CPC n.º 27 versa sobre o Ativo Imobilizado, apresentando a seguinte definição para esse grupo de ativos:

Ativo imobilizado é o item **tangível** que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, **para aluguel a outros**, ou **para fins administrativos**; e

(b) **se espera utilizar por mais de um período**.

(negritos acrescentados ao original)

Infere-se dos Pronunciamentos Técnicos analisados que os ativos imobilizados são aqueles (i) **não** consumidos ou vendidos no curso normal das atividades da entidade (em contraposição aos estoques), (ii) sobre os quais se espera uma utilização por mais de um período e (iii) mantidos para “uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços”, para “aluguel a outros” ou para “fins administrativos”.

Para a nossa análise, vale enfatizar o trecho da norma contábil segundo a qual no ativo imobilizado serão contabilizados os bens mantidos para o recebimento de aluguel de terceiros, o que, a princípio, conduz à conclusão de que bens imóveis destinados à locação devem, necessariamente, ser lançados em conta de ativo imobilizado. Ainda, o trecho da norma que faz referência ao uso do ativo para fins administrativos implica que imóveis utilizados como sede da entidade, a princípio, não podem ser registrados em conta do ativo imobilizado.

Com efeito, cabe salientar que bens imóveis contabilizados no ativo não circulante **não observarão, necessariamente, as normas do Pronunciamento Técnico CPC n.º 27**, de Ativo Imobilizado, mas sim as normas (i) do Pronunciamento

14. Artigo 178, § 1º, inciso II, da Lei das Sociedades por Ações.

Técnico CPC n.º 31, Ativo não Circulante Mantida para Venda e Operação Descontinuada, para ativo que não mais esteja em uso nas operações e do qual a entidade pretende se desfazer; e (ii) do Pronunciamento Técnico CPC n.º 28, Propriedade para Investimento, para terreno ou edifício mantido para auferir aluguel ou para valorização do capital (e, ainda, **não colocados à venda no curso normal das atividades**).

Especificamente em relação às propriedades para investimento, cumpre reproduzir os esclarecimentos do Manual de Contabilidade Societária¹⁵ acerca dessa subdivisão da conta de investimentos:

A companhia pode ter terrenos ou outros imóveis que sejam **mantidos para fins de locação** ou arrendamento ou mesmo **para fins de valorização** da propriedade tendo em vista uma futura venda a terceiros, ou ambos os objetivos. De acordo com o CPC 28 – Propriedade para Investimento, uma “propriedade para investimento é a propriedade (terreno ou edifício – ou parte de edifício – ou ambos) mantida (pelo dono ou pelo arrendatário em arrendamento financeiro) **para obter rendas** ou **para valorização** do capital ou para ambas, e não para: (a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou (b) venda no curso ordinário do negócio”.

Nesse caso, tais ativos devem ser classificados no subgrupo Investimentos, na rubrica de Propriedades para Investimento, já que estão com a empresa para o fim de produção de benefícios econômicos futuros pela sua manutenção, mesmo que por determinado período, e têm a característica obrigatória de se tratar de imóveis (**não colocados ainda à venda no curso normal dos negócios**). Um exemplo de uma propriedade que não pode ser classificada como para investimento é aquela construída ou adquirida exclusivamente para alienação subsequente em um futuro próximo no curso ordinário dos negócios.

Devem, todavia, ser classificados como propriedades para investimento os terrenos sobre os quais **a administração da entidade ainda não determinou seu uso futuro** (se serão ocupados pelo proprietário ou vendidos no curso ordinário do negócio), conforme exemplifica o item 8 do CPC 28.

15. GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; e MARTINS, Eliseu. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades. São Paulo: Atlas, 2021. Pág. 164.

Então, serão classificadas no imobilizado as propriedades mantidas ou adquiridas para uso futuro nas operações da empresa. Esse é o caso, por exemplo, de terrenos adquiridos para futuras instalações, quer na forma de expansão das atividades, quer na transferência de localização das instalações atuais. (negritos acrescidos ao original)

Ainda, cumpre destacar o conceito de receita dado pelo Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), que aborda a Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, segundo o qual receita compreende os “ *aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio*”; combinado com as disposições do Pronunciamento Técnico CPC n.º 47, que trata de Receita de Contrato com Cliente e que objetiva disciplinar:

1. O objetivo deste pronunciamento é estabelecer os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de **contrato com cliente**. O princípio básico deste pronunciamento consiste em que a entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a **clientes** no valor que reflita a **contraprestação** à qual a entidade espera ter direito **em troca desses bens ou serviços**.

6. (...) O cliente é a parte que contratou com a entidade para obter bens ou serviços que **constituem um produto das atividades normais da entidade** em troca de **contraprestação**.

(destaques acrescidos ao original)

Veja-se que é possível traçar um paralelo entre a noção de **receita bruta** da legislação tributária com a definição de **receita de contrato com cliente** das normas contábeis¹⁶, uma vez que o Pronunciamento Técnico CPC n.º 47 enfatiza o caráter contraprestacional das receitas de contrato com clientes e que, sobretudo, constituem o produto das atividades **normais**

16. CHARNESKI, Heron. Normas Internacionais de Contabilidade e Direito Tributário Brasileiro. Série Doutrina Tributária Vol. XXIV. São Paulo: Quartier Latin, 2018. Pag. 261.

da entidade (o que se alinha às normas de estoques e de ativos circulantes).

Desse modo, para as pessoas jurídicas cujo objeto social contemple, de fato, a atividade de comercialização de bens imóveis e cujo ativos sejam mantidos essencialmente com o propósito de ser negociado com clientes, será necessário aplicar o tratamento tributário pertinente à receita bruta de venda e não aos ganhos de capital.

Por fim, para os fins almejados por este artigo, cabe lembrar do Parecer Normativo n.º 347, de 08 de outubro de 1970, emitido pelo Coordenador do Sistema de Tributação (“CST”) (“Parecer Normativo CST n.º 347/1970”), que tratou da escrituração contábil para fins de apuração do IRPJ. Referido parecer (i) reconheceu que às *“repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte”*, bem como (ii) afirmou que tais processos de contabilização *“só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos, ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo”*.

4. RECLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DE ATIVOS

É procedimento relativamente comum para as pessoas jurídicas, em especial para àquelas dedicadas ao setor imobiliário, que reavaliem periodicamente o destino e função dos seus ativos e os reclassifiquem contabilmente em razão de mudanças do perfil da pessoa jurídica ou até mesmo do mercado imobiliário. A reclassificação contábil de bens imóveis reflete os objetivos almejados pela pessoa jurídica, informando adequadamente os sócios, os credores e o mercado.

Em tal contexto, cabe examinar os efeitos tributários decorrentes da reclassificação contábil de um bem imóvel, ainda que, excepcionalmente, a legislação tributária autorize para os optantes pelo lucro presumido a escrituração simplificada com base em livro Caixa (o que, no entanto, não desobriga a

pessoa jurídica de manter um sistema de contabilidade para fins não tributários).

A princípio, o fundamento legal para a reclassificação de determinando elemento das demonstrações financeiras se encontra no § 1º do artigo 177 da Lei das Sociedades por Ações, já que tal dispositivo exige a indicação das alterações de métodos ou critérios contábeis relevantes em nota explicativa:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver **modificação de métodos ou critérios contábeis**, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

(destaques acrescidos ao original)

Sob a perspectiva das normas contábeis, a reclassificação ou transferência de ativo imobilizado para estoque consta, expressamente, do item 68A do Pronunciamento Técnico CPC n.º 27 (Ativo Imobilizado):

68A. 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**. As receitas advindas da venda de tais ativos devem ser reconhecidas como receita de acordo com o CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente. O CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada não se aplica quando os ativos, que são mantidos para venda durante as atividades operacionais, são transferidos para o estoque. (destaques acrescidos ao original)

Por sua vez, o Pronunciamento Técnico CPC n.º 28 (Propriedade para Investimento) impõe a reclassificação de ou para propriedade para investimento **quando houver, efetiva**,

alteração de uso, não bastando para tanto somente a alteração das intenções da administração da entidade:

57. A entidade **deve transferir** a propriedade para, ou de, propriedade para investimento quando, e apenas quando, **houver alteração de uso**. A alteração de uso ocorre quando a propriedade atende, ou deixa de atender, a definição de propriedade para investimento e há evidência da alteração de uso. **Apenas a alteração nas intenções da administração para o uso da propriedade não fornece evidência** da alteração no uso. (destaques acrescidos ao original)

Em suma, para a lei societária e para as normas contábeis admite-se a reclassificação de um ativo que originalmente tenha sido contabilizado em ativo imobilizado para estoque, ou vice-versa (assim como se admite a reclassificação em outras unidades de conta¹⁷ dentro do ativo circulante ou do ativo não circulante).

No entanto, ocorre que as autoridades fiscais, em regra, não admitem que a reclassificação contábil produza efeitos tributários.

É o que Heron Charneski¹⁸ denomina de abordagem “originalista”, segundo a qual o tratamento tributário como receita bruta ou ganho de capital é definido por ocasião do reconhecimento inicial do ativo nas demonstrações financeiras, e que permanece imutável no caso de posterior reclassificação contábil. Em contrapartida, referido jurista denomina de abordagem “dinâmica” aquela em que se admite efeitos fiscais em razão das alterações da classificação contábil dos ativos das entidades (ou seja, posteriormente ao reconhecimento inicial do ativo).

17. Norma Brasileira de Contabilidade CFC/NBC/TG, de 21 de novembro de 2019: “Unidade de conta: 4.48 A unidade de conta é o direito ou o grupo de direitos, a obrigação ou o grupo de obrigações, ou o grupo de direitos e obrigações, aos quais se aplicam critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração.”

18. Vide apresentação sobre a “Reclassificação contábil de ativos e Solução de Consulta COSIT n. 7/21”, em conjunto com Bruno Fajersztajn, na Mesa de Debates IBDT/FIPECAFI, disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=3B46fix=-B4q&list=PLo-STP9TMbud0D4RykezO9lquUBU7D8y8&index=32>. Acesso em 28.11.2021.

Aludida abordagem “originalista” não encontra fundamento legal, com exceção (i) das regras de compensação de prejuízos fiscais não operacionais, instituída pelo artigo 43¹⁹ da Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014 (“Lei n.º 12.973/2014”); e (ii) das regras de tributação das receitas financeiras das empresas imobiliárias optantes pelo lucro presumido, que incluem a receita financeira na receita bruta sobre a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda (não contabilizados inicialmente no ativo imobilizado), instituídas pelo artigo 34²⁰ da Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005 (“Lei n.º 11.196/2005”).

A despeito das únicas exceções estabelecidas nas Leis n.º 12.973/2014 e 11.196/2005, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (“RFB”) adotou a abordagem “originalista” para fins de apuração do lucro presumido, impondo o tratamento de ganho de capital sobre as vendas de bens do ativo não circulante reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda, como se infere do artigo 215 da Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017 (“Instrução Normativa RFB n.º 1.700/2017”):

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

19. “Art. 43. Os prejuízos decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível, **ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda**, poderão ser compensados, nos períodos de apuração subsequentes ao de sua apuração, somente com lucros de mesma natureza, observado o limite previsto no art. 15 da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.”

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

“Art. 15. (...)

§ 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.”

[...] § 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.

Na linha do dispositivo acima reproduzido, a RFB sem qualquer fundamento legal vedou a produção de efeitos fiscais decorrentes de reclassificações contábeis nos artigos 39, § 3º (regime de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL), 200 (ganhos e perdas de capital no lucro real), 227, § 11 (ganhos de capital no lucro arbitrado), 279 (não incidência de PIS e de COFINS, não cumulativo, sobre ativo não circulante mantido para venda) e 314 (ganho de capital optante pelo Simples Nacional).

Entretanto, como se demonstrará a seguir, não há fundamento legal para imprimir os efeitos tributários em ajustes contábeis que tem como escopo refletir a intenção da administração da entidade sobre a condução dos negócios das pessoas jurídicas.

5. EVOLUÇÃO DO ENTENDIMENTO DA RFB E DO CARF SOBRE A FORMA DE TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE VENDA DE IMÓVEIS

Embora as autoridades fiscais historicamente tenham reconhecido a “livre escolha do contribuinte” quanto aos seus “processos de contabilização”, por ocasião da edição do Parecer Normativo CST n.º 347/1970, já em 28 de dezembro de 1978, foi editado novo parecer para disciplinar a correção monetária do balanço (“Parecer Normativo CST n.º 108/1978”), no qual fora explicada a “correta classificação” da conta do ativo imobilizado (dentre outras contas do balanço):

8. No que tange ao imobilizado, a Lei nº 6.404/76 restringiu o seu alcance: “os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade

industrial ou comercial” (art. 179, inciso IV). Portanto, o que caracteriza o imobilizado é a **finalidade da aplicação**, isto é, **ser o bem ou o direito destinado à exploração do objeto social e à manutenção da companhia**; pode englobar, pois, tanto bens corpóreos (máquinas, equipamentos, moveis, etc), como bens incorpóreos, tais como os direitos sobre patentes, fórmulas e processos de fabricação, marcas, ponto comercial e outros direitos de idêntica natureza.

(negritos acrescentados ao original)

Com base nessa orientação, a RFB, em sede de Solução de Consulta DISIT/SRRF10 n.º 139, de 29 de agosto de 2006 (“Solução de Consulta DISIT/SRRF10 n.º 139/2006”), afirmou que “o Parecer Normativo CST n.º 108, de 28 de dezembro de 1978, firmou posição no sentido de que os bens destinados à locação devem ser classificados no ativo imobilizado”. Ainda, aludida Solução de Consulta reconheceu a inexistência de efeitos tributários na transferência de bem móvel do ativo permanente para estoque, desde que a empresa exercesse, em seu objeto social, as atividades de locação (de automóveis) e de comercialização (revenda de automóveis usados):

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

(negritos acrescentados ao original)

Na linha da referida Solução de Consulta, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) julgou procedente recurso voluntário, em abril de 2014, nos autos do acórdão n.º 1102-001.085²¹ (“Caso Mofarrej”), no sentido de ser viável

21. CARF – Processo n.º 19515.720013/201198 – 1ª Seção – 1ª Câmara – 2ª Turma Ordinária – Sessão de 09 de abril de 2014 – Relator Francisco Alexandre dos Santos

a transferência de bem imóvel da conta de ativo imobilizado para estoque sem a necessidade de apurar (posteriormente) ganho de capital, contanto que observadas as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos:

LUCRO PRESUMIDO. BENS PASSÍVEIS DE INTEGRAR O ATIVO CIRCULANTE E O ATIVO IMOBILIZADO. TRANSFERÊNCIA DE CONTAS. A empresa optante pelo lucro presumido que comercializa bens suscetíveis de serem contabilizados tanto no ativo permanente como na conta estoques, em virtude de suas atividades desenvolvidas constarem, em ambos os casos, de seu objeto social, pode transferir da primeira conta para segunda o respectivo bem a ser destinado para futura comercialização sem a necessidade de apurar o correspondente ganho de capital, contanto que seja adotado um conjunto de procedimentos sistematizados, baseados nas normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos. Recurso voluntário provido. (negritos acrescidos ao original)

Por ocasião do julgamento, vale frisar que os Conselheiros destacaram (i) que os únicos 2 (dois) ativos foram inicialmente registrados no ativo imobilizado e geravam benefícios econômicos sob a forma de aluguel; (ii) o objeto social à época da aquisição dos ativos contemplava a atividade de compra e venda de imóveis, próprios e de terceiros; (iii) a alienação dos ativos foi a primeira operação de compra e venda de imóveis realizada pelo contribuinte; e (iv) invocaram como fundamento a Solução de Consulta DISIT/SRRF10 n.º 139/2006.

No mesmo sentido, o CARF julgou improcedente recurso de ofício, em julho de 2014, nos autos do acórdão n.º 1401001.225²² (“**Caso Terra Alta**”), em que uma incorporadora, optante pelo lucro presumido, foi autuada por tributar como receita bruta (e não como ganho de capital) as vendas de unidades imobiliárias que estavam alugadas.

Linhares – contribuinte Mofarrej Empreendimentos e Negócios Imobiliários Ltda.

22. CARF – Processo n.º 19515.720977/201217 – 1ª Seção – 4ª Câmara – 1ª Turma Ordinária – Sessão de 29 de julho de 2014 – Relator Alexandre Antonio Alkmim Teixeira – contribuinte Terra Alta Empreendimentos Ltda.

A questão central do Caso Terra Alta reside na destinação dos imóveis: (i) se o fato de estarem alugados descaracterizaria a condição de estoques; e (ii) se a alteração do objeto social (na qual foram excluídas as atividades de construção de imóveis, comércio de material para construção e compra e venda de imóveis, passando a ser a de administração de bens próprios e de terceiros, com a possibilidade de participar em outras sociedades) seria suficiente para descaracterizar a receita auferida como operacional.

Após examinar a natureza comercial e residencial dos empreendimentos objeto da autuação, o CARF reconheceu, com base na comprovada intenção de venda do contribuinte, e em conformidade com o disposto no Pronunciamento Técnico CPC n.º 16 (Estoque), a natureza de estoque dos ativos do contribuinte²³, ao afirmar que o *“simples fato de o imóvel estar alugado é insuficiente para desvirtuar a sua característica de estoque”* e que, sobretudo, *“devese avaliar o contexto operacional para concluir acerca da correta contabilização do ativo”*. Por último, o CARF ignorou a alteração do objeto social, excluindo as atividades de comercialização de bens imóveis, uma vez que os imóveis foram vendidos e reconhecida a respectiva receita contábil, pelo regime de competência, antes da formalização da alteração do contrato social no registro de comércio.

Ainda no mesmo sentido, as autoridades fiscais editaram a Solução de Consulta, emitida pela Coordenação-Geral de Tributação (“COSIT”), n.º 254, de 15 de setembro de 2014 (“Solução de Consulta COSIT n.º 254/2014”), que reconheceu a possibilidade de se tributar a venda de imóvel como receita bruta, ainda que o imóvel destinado à venda tenha sido adquirido anteriormente à formalização no registro de comércio da

23. “Finalmente, se i) foi comprovada a **intenção de venda** dos imóveis; ii) se a locação prévia de imóveis comerciais **não desvirtua a característica de estoque**; iii) a atividade de compra e venda de imóveis **constava no objeto social da contribuinte na época da realização das vendas**, não pode ser outra a conclusão de que se trata de receita operacional e, portanto, correta apuração dos tributos pela contribuinte.”

alteração do contrato social referente à inclusão da atividade de loteamento e compra e venda de bens imóveis no objeto social:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA.
VENDA DE IMÓVEIS. TRIBUTAÇÃO. 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, 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.

(destaques acrescentados ao original)

É interessante que no caso relatado o contribuinte (i) alterou o contrato social para incluir a atividade imobiliária em seu objeto social, embora **antes** dessa alteração contratual já realizasse frequentemente operações de compra e venda de imóveis, cujo resultado era tributado como ganho de capital; e (ii) pretendia efetuar a venda de um terreno de sua propriedade, que fora adquirido, antes da alteração contratual, com o propósito de revenda e lançado **originalmente** em conta de estoque, no ativo circulante.

Em sua conclusão, as autoridades fiscais aceitaram o tratamento de tributação como receita bruta, já que, na visão da RFB, “*o que importa é que a pessoa jurídica exerça, de fato e direito, a atividade imobiliária quando auferir tal receita decorrente da alienação do imóvel destinado a esse fim*”.

No entanto, em tal Solução de Consulta não houve, de fato, a reclassificação contábil do bem, já que o terreno fora inicialmente lançado em conta de estoque, ainda que antes de formalizada a alteração do objeto social no registro do comércio. Por tal razão, não fica claro se a RFB teria ou não adotado uma abordagem “dinâmica”, embora afirme, expressamente, no corpo da Solução de Consulta que: “*seria de surpreender que a legislação tributária condicionasse a incidência da*

margem presumida sobre as receitas da atividade imobiliária ao momento de aquisição dos imóveis destinados a venda”.

Em que pesem essas primeiras manifestações da RFB e do CARF que reafirmavam a determinação da base de cálculo no lucro presumido segundo o exercício de atividades compreendidas no objeto social das jurídicas, houve uma involução nesse tema para privilegiar o reconhecimento inicial do ativo na contabilidade como forma de determinação da forma tributação no caso de sua posterior alienação. Assim, em 26 de janeiro de 2017, o CARF manteve auto de infração lavrado contra empresa agropecuária, nos autos do acórdão n.º 1302002.033²⁴ (“Caso Agropecuária Matipó”), sob a alegação de que a alteração do objeto social da pessoa jurídica para atividade imobiliária não se deu, efetivamente, no campo fático, sendo mero formalismo:

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. ALTERAÇÃO CONTRATUAL.

A venda de imóvel não compõe a receita bruta e deve ser tributada por meio da apuração do ganho de capital, quando demonstrado nos autos que a alteração do objeto social da pessoa jurídica para atividade imobiliária não se deu no campo fático e, no campo formal, só surtiu efeito após a operação de venda.

No precedente do CARF em questão, vale pontuar que (i) o contribuinte foi constituído inicialmente como uma empresa agropecuária; (ii) foram integralizados 2 (dois) terrenos (fazendas), cujo registro contábil inicial se deu em conta de ativo imobilizado; (iii) houve alteração do objeto social para contemplar, expressamente, atividades imobiliárias; (iv) o imóvel em questão foi alienado (18.07.2008) anteriormente à formalização da modificação do objeto social perante o registro de comércio (12.09.2008); (v) a ausência de atividade imobiliária anterior e posterior à venda do imóvel objeto da autuação; (vi) o

24. CARF – Processo n.º 13629.720341/201121 – 1ª Seção – 3ª Câmara – 2ª Turma Ordinária – Sessão de 26 de janeiro de 2017 – Relator Rogério Aparecido Gil – contribuinte Agropecuária Matipó Ltda.

Pronunciamento Técnico CPC n.º 28 (Propriedade para Investimento) admite a reclassificação contábil somente na hipótese de efetiva alteração de uso do imóvel, o que, supostamente, não se verificou no caso em comento; e (vii) desde a origem da empresa, não houve a comprovação da intenção de empregar o imóvel em loteamento urbano e que poderia ser vendido, como sendo sua atividade, para potencial investidor ou incorporador.

Após o julgamento do CARF – no Caso Agropecuária Matipó – contrário à tributação de imóveis como receita bruta, o tribunal administrativo examinou recurso voluntário, nos autos do acórdão n.º 1402002.874²⁵ (“Caso Gold Boston”), em fevereiro de 2018, de uma sociedade de propósito específico que teve insucesso em seu empreendimento imobiliário e, por tal razão, acabou por permutar o terreno (contabilizado em conta de estoque) onde seria promovido o empreendimento. Por não vender unidades imobiliárias resultantes de incorporação (seu *propósito específico*), como inicialmente esperado pelo contribuinte, a RFB considerou que a receita seria não operacional e que deveria, pois, ser tributada de acordo com o regime dos ganhos de capital, acrescida de multa qualificada por fraude. É o que se infere da ementa abaixo reproduzida:

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 n.º 9.249/95, para a obtenção da base de cálculo.

O conceito de receita bruta imobiliária, veiculado pelo art. 30 da Lei n.º

8.981/95, abrange expressamente as atividades imobiliárias de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de

25. CARF – Processo n.º 10803.720032/201528 – 1ª Seção – 4ª Câmara – 2ª Turma Ordinária – Sessão de 19 de fevereiro de 2018 – Relator Caio Cesar Nader Quintella – contribuinte Gold Boston Empreendimentos Imobiliários SPE Ltda.

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

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.

Receitas secundárias, fruto de atividades de natureza correlacionada,

decorrente ou semelhante ao objeto principal da sociedade, estão incluídas na receita bruta, mesmo antes da vigência da Lei nº 12.973/2014.

A determinação do objeto social das companhias é de decisão e implementação de seus titulares, sendo promovida contratualmente, sem qualquer necessidade de autorização pública. Desse modo, a classificação pela Fiscalização de uma receita como não operacional não pode, exclusivamente, basear-se na ausência da presença de uma subatividade imobiliária específica em seu registro societário.

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. (negritos acrescidos ao original)

No Caso Gold Boston, cumpre relatar que, por unanimidade de votos, (i) a desistência da construção e incorporação do empreendimento e posterior permuta do terreno não prestou para infirmar a natureza da atividade como sendo imobiliária, uma vez que o artigo 30 da Lei n.º 8.981/1995²⁶ (e no artigo 15, § 4º, da Lei n.º 9.245/1995) apresenta uma noção ampla de receita bruta imobiliária; e (ii) a classificação como estoque vale para ativos mantidos com o propósito de serem negociados, seja como terreno seja como unidade imobiliária

26. “Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.”

(fração ideal). Na ocasião, destacamos que a multa qualificada por fraude, por maioria de votos, foi cancelada.

Em seguida, em maio de 2018, o CARF proferiu nova decisão favorável aos contribuintes sobre a matéria, objeto do acórdão n.º 1301003.022²⁷ (“Caso Salvadori”), no qual se atribuiu aos valores decorrentes de venda de bem imóvel o tratamento tributário de receita bruta, eis que a venda de bens imóveis constava do objeto social do contribuinte:

Lucro Presumido. Receita Bruta da Venda de Bens Imóveis. Ganho de Capital.

Os valores decorrentes da venda de bem imóvel, por empresa que tenha como atividade econômica a venda de bens dessa natureza, deve ser tratada como receita bruta da atividade, e não como ganho de capital, se a empresa apura o IRPJ pela sistemática do lucro presumido.

Neste caso, cumpre destacar que (i) a RFB considerou que o contribuinte deveria ter dado o tratamento de ganho de capital, já que o bem fora inicialmente contabilizado no ativo imobilizado e, por consequência, ajustado por depreciação; (ii) o ativo fora adquirido pela empresa autuada em razão de incorporação e mantido o lançamento contábil inicial em conta de imobilizado até o momento de sua venda; (iii) o contribuinte alegou que “*a circunstância de o imóvel estar locado é exigência do mercado imobiliário, principalmente quando se trata de imóvel comercial*”; (iv) a empresa exercia, regularmente, a atividade de compra e venda de bens imóveis anteriormente à aquisição do imóvel objeto da autuação (valendo frisar que tal atividade já constava do seu contrato social); e (v) o imóvel jamais foi utilizado como matriz ou filial do contribuinte.

A despeito das decisões favoráveis no Caso Gold Boston e no Caso Salvadori, a RFB editou a Solução de Consulta COSIT

27. CARF – Processo n.º 11065.723260/201511 – 1ª Seção – 3ª Câmara – 1ª Turma Ordinária – Sessão de 16 de maio de 2018 – Relator Roberto Silva Junior – contribuinte Salvadori Incorporações e Participações Ltda.

n.º 251, de 12 de dezembro de 2018 (“Solução de Consulta CO-SIT n.º 251/2018”), que, basicamente, reproduz o disposto no artigo 215, § 14, da Instrução Normativa RFB n.º 1.700/2017 e, portanto, proíbe a produção de efeitos fiscais a partir de uma reclassificação contábil:

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.

Nessa Solução de Consulta, a RFB invocou o acima reproduzido artigo 34 da Lei n.º 11.196/2005 como fundamento, supostamente, apto a impedir os efeitos fiscais decorrentes da reclassificação contábil:

Art. 34 (...) § 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.

(negritos acrescidos ao original)

Isto é, na visão da RFB, “*na atividade imobiliária, a receita da atividade é aquela produzida pela venda de imóveis construídos ou **adquiridos para a revenda***” desde a sua origem, não se admitindo, portanto, como “receita da atividade” a venda de bem imóvel adquirido “*mediante subscrição do capital social e inscrição no imobilizado em razão da sua destinação original*”.

Todavia, basta ler o texto do dispositivo legal para concluir que esse dispositivo não trata de reclassificação fiscal ou de “receita da atividade”, mas tão somente da inclusão das

receitas financeiras provenientes de atividades imobiliárias no cômputo da receita bruta (considerada para fins de determinação do lucro presumido).

A despeito do equívoco em relação à abordagem “originalista”, referida Solução de Consulta admitiu que “*constitui receita da atividade de locação ou cessão de bens imóveis, tributada pelo IRPJ e pela CSLL aquela auferida em razão de contrato de locação de imóveis ainda que esses imóveis encontrem-se classificados como disponíveis para venda, independentemente de essa venda vir no futuro a ser tributada como ganho de capital*”, afastando, assim, o entendimento de que as receitas de aluguel provenientes de imóveis contabilizados no ativo circulante receberiam o tratamento de *outras receitas* e deveriam, por consequência, ser diretamente adicionadas à base presumida, sem a aplicação de quaisquer coeficientes de presunção (eis que, a princípio, o recebimento de aluguel seria próprio de ativos imobilizados, em linha com a Solução de Consulta DISIT/SRRF 10 n.º 139/2006).

Posteriormente, em abril de 2019, ao julgar o acórdão n.º 1402-003.859²⁸ (“Caso Agropesa”), o CARF se debruçou, novamente, sobre a matéria e, por **voto de qualidade**, manteve a autuação, em detrimento do contribuinte, sob a alegação de que (i) a simples menção no objeto social a atividade de compra e venda de imóveis, sem qualquer substrato fático, não é suficiente para justificar a transferência de bem do ativo imobilizado para o ativo circulante; e (ii) o imóvel objeto da autuação era uma propriedade rural utilizada como sede social de uma empresa agropecuária, o que, por seu turno, se amolda a definição de ativo imobilizado, por configurar um bem destinado à manutenção das atividades da pessoa jurídica. Confira a ementa do Caso Agropesa:

28. CARF – Processo n.º 14098.720160/201617 – 1ª Seção – 4ª Câmara – 2ª Turma Ordinária – Sessão de 16 de abril de 2019 – Relator Caio Cesar Nader Quintella – contribuinte Agropesa Agropecuária Porto dos Gaúchos SA.

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

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.

Serão classificados 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.

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.

No caso das pessoas jurídicas que declaram pelo lucro presumido, os ganhos de capital serão acrescidos à base de cálculo do IRPJ para efeito de incidência do imposto e do adicional.

A venda de imóvel originalmente contabilizado em conta do Imobilizado, **no qual funcionava a sede social e que era destinado à manutenção das atividades da pessoa jurídica**, se sujeita à apuração de ganho de capital para fins de determinação do lucro presumido. (negritos acrescidos ao original)

Ademais, é importante frisar que a RFB considerou que a transferência do imóvel do ativo imobilizado para o ativo circulante configurou fraude, eis que a empresa não teria exercido, efetivamente, atividade imobiliária, entre os anos de 2008 e 2013, motivo pelo qual a RFB aplicou multa qualificada contra o contribuinte. De toda a forma, a multa qualificada foi cancelada, por maioria de votos, por ocasião do julgamento do recurso voluntário perante o CARF.

As manifestações da RFB, acolhidas pelo CARF, sem o amparo de lei que determine a tributação sob o regime do ganho de capital em razão do registro inicial do ativo na contabilidade acabaram por distorcer a finalidade do registro contábil, bem como oneram as pessoas jurídicas que tem o

exercício de atividade imobiliária como objetivo social. Isto é, A posição do Fisco poderia levar as pessoas jurídicas a reconhecerem qualquer imóvel como ativo destinado a venda somente para se esquivar da apuração de ganho de capital, ainda que a intenção da sociedade na aquisição não fosse a venda até o encerramento do exercício seguinte.

Para solucionar essas controvérsias, foi editada a Solução de Consulta COSIT n.º 07, de 04 de março de 2021 (“Solução de Consulta COSIT n.º 07/2021”), que, em síntese, reconheceu o tratamento tributário de receita bruta sobre a venda de bens contabilizados inicialmente em conta de ativo não circulante, notadamente em conta de propriedade para investimento, e que recebem alugueres. Cumpre reproduzir a ementa da referida Solução de Consulta:

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. IMOBILIZADO. INVESTIMENTO. RECEITA BRUTA. GANHO DE CAPITAL.

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

Essa forma de tributação subsiste ainda que os **imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação** a terceiros, se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrente compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica. (destaques acrescidos ao original)

À princípio, a Solução de Consulta em questão esclarece que (i) a venda de bem imóvel por empresa do ramo imobiliário sujeita-se ao tratamento tributário de receita bruta, mesmo que contabilizada como ativo não circulante, na conta de propriedade para investimento, por força dos artigos 11 e 12 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977; e (ii) o uso do ativo para recebimento de receita de aluguel não desnatura a sua natureza de receita bruta, desde que a pessoa jurídica explore tal atividade.

Além disso, ao afirmar 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*”, a Solução de Consulta, com fundamento no artigo 109 do Código Tributário Nacional (“CTN”), determina que os conceitos de investimentos, imobilizado e intangível sejam aferidos a partir do Direito Privado, especificamente na Lei das Sociedades por Ações.

Com fundamento nos conceitos de *ativo imobilizado* e de *investimento*, conclui que (i) tanto o recebimento de aluguel proveniente de uma propriedade para investimento (ii) quanto o produto da venda futura desse ativo sujeitam-se ao tratamento tributário de receita bruta. Alerta-se para o fato de que a Solução de Consulta não é clara acerca da necessidade de se reclassificar de propriedade para investimento para estoque, para fins de tributação como receita bruta.

Em suma, de acordo com o § 1º do artigo 25 da Lei n.º 9.430/1996, a alienação de ativos não circulantes classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, devem se submeter à apuração do ganho de capital, **desde que tal alienação não represente objeto ou atividade principal da pessoa jurídica**, nos termos dos artigos 11 e 12 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977.

De toda a forma, ressaltamos que a Solução de Consulta reforça a abordagem “originalista” para empresas cujo objeto social não contempla a compra e venda de bens imóveis:

A receita decorrente da alienação de bens do ativo não circulante, **ainda que reclassificados para o ativo circulante** com a intenção de venda, deve ser objeto de apuração de ganho de capital que, por sua vez, deve ser acrescido à base de cálculo do IRPJ na hipótese em que essa atividade **não constitui objeto pessoa jurídica**, não compõe o resultado operacional da empresa nem a sua receita bruta.

(destaques acrescidos ao original)

Desse modo, na visão da RFB, é fundamental que o imóvel, a qualquer tempo, não tenha sido destinado à manutenção das

atividades da pessoa jurídica ou exercidos com essa finalidade (como se verifica, por exemplo, com imóveis utilizados como sede social de empresas), 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.

Nesse ponto, a Solução de Consulta não autoriza o tratamento tributário de receita bruta sobre a alienação de ativos classificados como propriedade para investimento destinados à valorização imobiliária (de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC n.º 28, as propriedades para investimento podem ser destinadas para locação a terceiros ou para valorização imobiliária).

Adicionalmente, é questionável a conclusão da Solução de Consulta COSIT n.º 07/2021 acerca da incidência das contribuições sociais sobre a venda de ativo classificados como propriedade para investimento, com fundamento no artigo 12, inciso I, do Decreto-Lei n.º 1.598/1977.

Isso, porque a propriedade para investimento integra a conta de investimentos do ativo não circulante e o artigo 3º, § 2º, inciso IV²⁹, da Lei n.º 9.718/1998 exclui, expressamente, da base de cálculo do PIS e COFINS as receitas decorrentes de ativos não circulantes, mediante remissão direta à Lei das Sociedades por Ações. Com efeito, cogita-se que a norma do artigo 3º, § 2º, inciso IV, da Lei n.º 9.718/1998 não seria uma norma de não incidência das contribuições sociais, mas sim uma norma isentiva. Por ser norma especial em relação aos artigos 2º e 3º da Lei n.º 9.718/1998³⁰ e ao artigo 12, inciso I³¹,

29. “IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;”

30. “Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.
Art. 3o O faturamento a que se refere o art. 2o compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.”

31. “Art. 12. A receita bruta compreende: venda de bens nas operações de conta própria;”

do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, seria possível sustentar a não tributação pelo PIS e pela COFINS sobre a venda de imóveis classificados como propriedade para investimento.

Todavia, considerando que a propriedade para investimento corresponde a terreno ou edifício (i) mantido para auferir aluguel ou para valorização do capital, (ii) não colocado à venda no curso normal das atividades e (iii) não mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos da entidade; assim como o Pronunciamento Técnico CPC n.º 28 (itens 57 e 58) determina a reclassificação do ativo para conta de estoque por ocasião de sua colocação, efetiva, à venda, conclui-se que a venda da propriedade para investimento, no curso normal das atividades da entidade, pressupõe a sua reclassificação para o estoque, o que, portanto, afasta a aplicação da norma de não incidência (ou isenção) estipulada no artigo 3º, § 2º, inciso IV³², da Lei n.º 9.718/1998.

Sendo assim, a Solução de Consulta COSIT n.º 07/2021 soluciona a questão referente à viabilidade de locação de bens imóveis classificados em conta de estoque por empresas com atividade imobiliária, ou, ainda, de bens imóveis inicialmente classificados em conta de ativo imobilizado e posteriormente transferidos para conta de estoque, mas, no entanto, não resolve a situação em que um imóvel fora empregado para fins administrativos (sede social) e posteriormente é colocado à venda, com a respectiva reclassificação contábil.

6. CONCLUSÕES

Diante de todo o exposto, podemos concluir que:

(i) receita bruta corresponde as receitas decorrentes das atividades-fim da pessoa jurídica, no curso de suas atividades

32. “IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;”

ordinárias, enquanto os ganhos de capital correspondem a mais valia resultante da alienação/baixa de bens e direitos;

(ii) para contribuintes optantes pelo lucro presumido, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL correspondem, em síntese, a soma de 2 (duas) grandezas: (a) percentuais de presunção de lucro aplicados sobre a receita bruta (“*parcela operacional*”³³) e (b) ganhos de capital, resultados positivos e demais receitas (“*parcela não operacional*”);

(iii) daí, a importância de se definir quais receitas podem ser qualificadas como receita bruta, já que a aplicação dos coeficientes de presunção, em regra, implica em menor carga tributária (em comparação com a tributação de ganhos de capital e outras receitas adicionadas diretamente à base presumida);

(iv) embora não seja obrigatória a manutenção de escrituração contábil por parte das pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido para fins de apuração dos tributos federais nessa sistemática, tal fato não desobriga as pessoas jurídicas de mantê-la para outros fins. Assim, por força do Código Civil, da Lei das Sociedades por Ações e das normas editadas pelo CFC, a elaboração da escrituração comercial e contábil é obrigatória, sendo pertinente examinar as normas contábeis atinentes, especialmente, (a) aos estoques (b) ao ativo imobilizado e (c) à receita de contrato com clientes, já que intrinsecamente vinculados ao conceito tributário de receita bruta (e, também, ao conceito de ganho de capital);

(v) de acordo com as normas contábeis, (a) os estoques correspondem a ativos destinados à venda no curso normal das atividades da entidade; (b) os ativos imobilizados são bens sobre os quais se espera uma utilização por mais de um período e que são destinados ao “aluguel a outros” ou “para fins administrativos”; e (c) as propriedades para investimento correspondem a terrenos ou edifícios mantidos (a) para auferir aluguel ou (b) para valorização do capital (e, ainda, não colocados à venda no curso normal das atividades);

33. Expressão empregada pela Solução de Consulta COSIT n.º 07/2021.

(vi) se as normas contábeis de receita de contrato com cliente exigem que as receitas sejam (a) contraprestacionais e (b) que, sobretudo, constituam o produto das **atividades normais** da entidade, conclui-se que, para os fins do presente artigo, a receita de contrato com cliente será reconhecida por ocasião da troca de bens (tradição) do estoque (bens mantidos para venda no curso ordinário do negócio). Além da relação entre as normas contábeis de receitas de contrato com cliente e estoques, vale enfatizar a relação entre as normas contábeis de receita de contrato com clientes (e estoques) com as normas jurídico-tributárias definidoras de receita bruta, já que essa corresponde as “*receitas da atividade*” ou as receitas “*do objeto principal da pessoa jurídica*”;

(vii) para as pessoas jurídicas cujo objeto social contemple, de fato, a atividade de comercialização de bens imóveis e cujo ativos sejam mantidos essencialmente com o propósito de ser negociado com clientes, aplicar-se-á o tratamento tributário pertinente à receita bruta de venda e não aos ganhos de capital – ainda que o contribuinte mantenha, unicamente, a escrituração do livro Caixa (de toda a forma, a entidade é obrigada a manter contabilidade, conforme normas de direito civil, societário e contábil);

(viii) considerando que as normas societárias e contábeis determinam a reclassificação contábil do ativo conforme a alteração da intenção da administração da entidade ou do seu uso/destinação, faz-se necessário examinar se a reclassificação produz ou não efeitos tributários, notadamente na hipótese de reclassificação de um bem imóvel do ativo não circulante para o estoque. Para tanto, de acordo com a classificação adotada por Heron Charneski, tem-se, de um lado, (a) a abordagem “originalista”, segundo a qual o tratamento tributário como receita bruta ou ganho de capital é definido por ocasião do reconhecimento inicial do ativo nas demonstrações financeiras, e que permanece imutável no caso de posterior reclassificação contábil; e, por outro lado, (b) a abordagem “dinâmica” em que se admite efeitos fiscais em razão das alterações

da classificação contábil dos ativos das entidades (ou seja, posteriormente ao reconhecimento inicial do ativo);

(ix) as manifestações da RFB e do CARF demonstram que a reclassificação contábil é contestada pelas autoridades fiscais com base nos seguintes critérios: (a) previsão da atividade de compra e venda de bens imóveis no contrato social; (b) contemporaneidade da atividade de compra e venda de bens imóveis no contrato social em relação aos momentos de aquisição e de alienação do ativo; (c) exercício, de fato, da atividade de compra e venda de bens imóveis (sendo insuficiente a sua mera menção na cláusula do objeto social); (d) utilização do ativo para atividade de locação (ou seja, impossibilidade de utilização, concomitante, do ativo para locação e para venda); (e) utilização do ativo para atividade administrativa (por exemplo, manutenção de sede social); (f) existência de outras operações de compra e venda de imóveis (antes ou depois das operações contestadas pela RFB); (g) comprovação da intenção de venda do imóvel (como, por exemplo, mediante a apresentação de materiais publicitários); e (h) o lançamento de despesa de depreciação sobre o ativo imobiliário inviabiliza a reclassificação para ativo circulante;

(x) os julgamentos do CARF e as Soluções de Consulta sinalizam que (a) a atividade de compra e venda de imóveis não necessita de previsão expressa no objeto social, mas sim que, de fato, a pessoa jurídica exerça essa atividade; (b) a utilização do ativo para fins de locação não impede, a princípio, o tratamento tributário de receita bruta; (c) a utilização do ativo como sede social ou filial implica no tratamento tributário de ganho de capital;

(xi) a Solução de Consulta COSIT n.º 07/2021 soluciona a questão referente à viabilidade de locação de bens imóveis classificados em conta de estoque por empresas com atividade imobiliária, ou, ainda, de bens imóveis inicialmente classificados em conta de ativo imobilizado e posteriormente transferidos para conta de estoque, eis que atribui o tratamento tributário de receita bruta; mas, no entanto, não resolve a situação em que um imóvel fora empregado para fins administrativos

(sede social) e posteriormente é colocado à venda, com a respectiva reclassificação contábil; e

(xii) considerando que o registro contábil é pautado pelos princípios contábeis da *substância econômica* e, sobretudo, do julgamento (Pronunciamento Técnico CPC n.º 26 – “*no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, a administração exerce diversos julgamentos, além dos que envolvem estimativas, que podem afetar, significativamente, os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis*”, infere-se que a eventual contestação por parte das autoridades fiscais não deveria ser baseada em questões contábeis, mas sim na caracterização, no caso concreto, de dolo, fraude ou simulação e nos limites do planejamento tributário.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Imposto de renda das empresas: tributação lucro presumido (IRPJ e CSLL). 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2021.

CHARNESKI, Heron. Normas Internacionais de Contabilidade e Direito Tributário Brasileiro. Série Doutrina Tributária Vol. XXIV. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

FERNANDES, Edison Carlos e RIDOLFO NETO, Arthur. Contabilidade Aplicada ao Direito. São Paulo: Saraiva, 2014 (Série GVlaw).

FERNANDES, Edison Carlos. Direito e Contabilidade: Fundamentos do Direito Contábil. São Paulo: Trevisan Editora, 2015.

FIGUEIREDO, Paulo Henrique Silva e PINTO, Fernando Brasil de Oliveira. Carf aborda apuração do ganho de capital no lucro presumido. <https://www.conjur.com.br/2019-dez-18/direito-carf-carf-aborda-apuracao-ganho-capital-lucro-presumido>. Acesso em 27.11.2021.

GELBCKE, Ernesto Rubens, SANTOS, Ariovaldo dos, IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades. São Paulo: Atlas, 2021.

