

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

BRUNO LUIZ RISSETO



RECLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS: ESTUDO DOS EFEITOS LEGAIS, TRIBUTÁRIOS E  
CONTÁBEIS SOB A ÓTICA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS  
FISCAIS

CURITIBA

2023

BRUNO LUIZ RISSETO

RECLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS: ESTUDO DOS EFEITOS LEGAIS, TRIBUTÁRIOS E  
CONTÁBEIS SOB A ÓTICA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS  
FISCAIS

Relatório Técnico-Científico apresentado ao curso de Especialização/MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto

CURITIBA

2023

## AGRADECIMENTOS

Concluir a especialização em uma das maiores Universidades do País e a mais reconhecida do Estado do Paraná somente foi possível após vencidas muitas etapas de minha vida.

Estas etapas envolveram sacrifícios pessoais, familiares e inclusive profissionais, mas o resultado sempre compensa.

Por este motivo, inicialmente agradeço à minha família, que representa toda a sustentação necessária para que fosse possível atingir este resultado, em especial: ao meu pai, Edson Luiz Risseto; à minha mãe, Rosane do Carmo Pedroza Risseto; à minha irmã Fernanda Eloise Risseto; à minha esposa Nayanna Marangoni Quadros Risseto; e às minhas filhas Lara Marangoni Quadros Risseto e Luiza Marangoni Quadros Risseto.

Também agradeço ao meu Escritório Lopes e Risseto Advogados Associados, cuja equipe foi essencial durante todo o caminho percorrido na Especialização.

Agradeço, também, ao professor orientador Dr. Romualdo Douglas Colauto, pela infundável paciência, dedicação e incentivo que me ofereceu ao longo do processo de pesquisa e escrita, mesmo o período de especialização ter sido muito intenso em minha vida particular.

## RESUMO

Este relatório técnico científico teve como objetivo de apurar os aspectos legais, tributários e contábeis em relação à reclassificação de ativos de empresas tributadas com base no lucro presumido. Como metodologia foram realizadas três análises documentais: 1) legislação aplicável, representada pela Lei que rege o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas; 2) pronunciamentos contábeis que regem a contabilização do Lucro Presumido; decisões administrativas (CARF) relativas ao tema, com foco em autuações que tratem de reclassificações de ativos. As discussões consideram que determinadas reclassificações de ativos podem ser desconsideradas pela Receita Federal do Brasil para fins fiscais, o ponto de partida deste relato é a partir de administrativas (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF) nas quais ocorreu Autuação por parte da Receita Federal do Brasil e o Contribuinte levou para discussão. Com o resultado das análises, o estudo terá a oportunidade de identificar os elementos principais a serem considerados para fins de possibilitar a reclassificação de ativos sem que tais atos gerem passivos fiscais.

**Palavras chaves:** Contabilidade. Reclassificação de Ativos. CARF. Aspectos Fiscais. Pessoa Jurídica.

## **ABSTRACT**

The aim of this scientific technical report was to investigate the legal, tax and accounting aspects of reclassifying assets for companies taxed on the basis of presumed profit. Three documentary analyses were carried out as part of the methodology: 1) applicable legislation, represented by the Law Governing Corporate Income Tax; 2) accounting pronouncements governing the accounting of Presumed Profit; and administrative decisions (CARF) on the subject, with a focus on assessments dealing with asset reclassifications. The discussions consider that certain reclassifications of assets can be disregarded by the Brazilian Federal Revenue Service for tax purposes. The starting point of this report is based on administrative decisions (Administrative Council of Tax Appeals - CARF) in which the Brazilian Federal Revenue Service issued a tax assessment and the taxpayer brought it up for discussion. With the results of the analysis, the study will have the opportunity to identify the main elements to be considered in order to enable the reclassification of assets without such acts generating tax liabilities.

**Key words:** Accounting. Asset reclassification. CARF. Tax Aspects. Legal Entities.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA .....	7
1.2 OBJETIVO DO ESTUDO.....	8
1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO.....	8
1.4 ASPECTOS LEGAIS, TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS NA RECLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS.....	9
1.5 METODOLOGIA.....	12
<b>2 RESULTADOS .....</b>	<b>13</b>
2.1 ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL .....	13
2.2 ANÁLISE DOS PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS .....	16
2.3 ANÁLISE DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS (CARF) .....	17
2.3.1 ACÓRDÃO CARF Nº 1301-003.022.....	18
2.3.2 ACÓRDÃO CARF Nº 1401-001.225 .....	20
<b>3 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>22</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

As regras de classificação contábil demanda discussões e análises acerca das diferentes classificações cabíveis para cada ativo, passivo ou elementos de receitas e despesas. Como regra, os ativos devem ser basicamente classificados como Circulante ou Não-Circulante, sendo que os ativos circulantes possuem como prerrogativa um aspecto temporário de permanência do ativo na empresa, enquanto os ativos não-circulantes possuem como prerrogativa um aspecto de longo prazo do ativo na empresa. No entanto, existem situações em que uma Empresa possui um determinado ativo que possa ter finalidades múltiplas, o que faz com que tal ativo possa ser classificado, em um mesmo momento, em duas classificações contábeis distintas.

Este é o caso típico de empresas que possuem exploração de atividade imobiliária, com negócios de compra, venda, administração e locação de bens móveis e/ou imóveis e/ou ativos diversos. Nestas empresas, um mesmo ativo pode ser disponibilizado ao mercado para fins de locação ou para fins de venda, não existindo preferência acerca do negócio a ser realizado.

Em casos como tal, surge o questionamento sobre qual seria a correta classificação deste ativo com finalidade múltipla, da mesma forma que surge o questionamento sobre as regras aplicáveis para as possibilidades de reclassificação deste ativo entre as contas de Ativo Circulante e Ativo Não Circulante.

A questão acima torna-se ainda mais relevante quando a análise envolve as regras previstas no regime de tributação de Imposto de Renda Pessoa Jurídica pelo Lucro Presumido (previsto no Decreto 9580/2018), tendo em vista que, no referido regime, existem diferentes bases de presunção para fins de definição da base de cálculo de incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Além disso, no Lucro Presumido, as bases de presunção somente são aplicadas sobre a receita operacional (as receitas não operacionais são adicionadas diretamente ao resultado, ao qual há a incidência da tributação sobre o Lucro, caso haja). É justamente por conta das regras acima, específicas do Lucro Presumido, que o estudo realizado este relatório técnico torna-se relevante, visto que, dependendo do grupo contábil que determinado ativo estiver

classificado, a sua tributação efetiva será completamente diferente caso o ativo estivesse classificado em outro grupo contábil.

## 1.2 OBJETIVO DO ESTUDO

O estudo tem por objetivo apurar a autonomia legal, tributária e contábil para as empresas tributadas em base no lucro presumido possam utilizar procedimentos de reclassificação de ativos.

## 1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO

O sistema contábil e fiscal brasileiro, ainda que baseado em Leis e Pronunciamentos sólidos e bem elaborados, possui características próprias e específicas que, caso não observadas de forma adequada, poderão gerar passivos não esperados e não planejados.

Também é necessário lidar com a complexidade do sistema tributário do País, o qual é dividido em diferentes regimes de tributação – MEI, simples nacional, lucro presumido, lucro arbitrado e lucro real.

Cada um dos regimes tributários acima possui uma regra específica em relação à confrontação entre as formas de classificação de ativos e a tributação que incidirá sobre a alienação destes ativos, o que pôde ser observado e exemplificado no tópico anterior.

As questões acima, quando aliadas com o fato de que a maioria das empresas do País adotam o regime do lucro presumido para os fins de apurar a incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, consolidam a importância do presente estudo, o qual basicamente busca apresentar as situações, formas e regras que devem ser aplicadas para os fins de classificar e reclassificar ativos.

A determinação dos limites para reclassificação de ativos tem como objetivo aliar a capacidade de gerenciar uma empresa (administrativa e contabilmente) para a finalidade de evitar a majoração desnecessária de tributos.

Da mesma forma, estes limites são essenciais para estabelecer as formas com que tal ajuste contábil poderá ocorrer dentro de critérios que atendam ao interesse da Receita Federal do Brasil para evitar a ocorrência de autuações tributárias que podem gerar passivos indesejáveis para a empresa.

## 1.4 ASPECTOS LEGAIS, TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS NA RECLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS

Quando se trata de reclassificação de ativos, o estudo demonstrou que a grande maioria dos casos envolve empresas que exploram as atividades de compra, venda e aluguel de imóveis, bem como aquelas que realizam a compra, venda e investimento em participações societárias.

No caso das empresas imobiliárias com atividades híbridas, o estudo demonstra que elas possuem determinados ativos (bens imóveis) que são adquiridos para uma finalidade de venda futura (originalmente estoque), enquanto outros ativos são adquiridos para uma finalidade de permanência na empresa (originalmente imobilizado).

Ou seja, o imóvel adquirido com finalidade de venda deve ser contabilizado no estoque da empresa, o que, para fins tributários no regime do Lucro Presumido, fará com que haja incidência de uma tributação consolidada de até 6,73% (sete vírgula setenta e três por cento) sobre o valor total da venda, independentemente se ocorreu efetivo lucro na venda.

A consolidação desta tributação é possível ser verificada no quadro a seguir, o qual considera a alienação de um ativo com valor simbólico de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), como apresentado no Quadro 01.

**QUADRO 01 - TRIBUTAÇÃO LUCRO PRESUMIDO VENDA DE ATIVO**

<b>VENDA DE ATIVO ESTOQUE POR R\$ 1 MM</b>	
Receita da Venda de Ativo Estoque	R\$ 1.000.000,00
Base de Presunção Aplicada para IRPJ (caput art. 15 da Lei 9249/95)	8%
Base de Cálculo para IRPJ	R\$ 80.000,00
Tributação de IRPJ, considerando o adicional de 10% (15% + 10%)	R\$ 20.000,00
Base de Presunção Aplicada para CSLL (art. 20, inciso III, da Lei 9249/95)	12%
Base de Cálculo para CSLL	R\$ 120.000,00
Tributação de CSLL (9%)	R\$ 10.800,00
Base de Cálculo para PIS/COFINS cumulativo (3,65%)	R\$ 1.000.000,00
Tributação de PIS/COFINS cumulativo (3,65%)	R\$ 36.500,00
Total de Receita de Venda do Ativo	R\$ 1.000.000,00
Total de Tributação Incidente: IRPJ + CSLL + PIS/COFINS	R\$ 67.300,00
<b>Percentual Efetivo de Tributação Sobre o Lucro Presumido</b>	<b>6,73%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Portanto, resta evidente que qualquer alienação de ativo estoque de uma empresa com atividade comercial de compra e venda de ativos ensejará em uma tributação máxima e

consolidada (todos os tributos federais sobre a renda incidentes) final de 6,73% (seis vírgula setenta e três por cento).

Por outro lado, caso esta mesma empresa, optante pelo Lucro Presumido, realize a venda de um imóvel que esteja contabilizado no ativo imobilizado, a tributação incidente sobre esta operação, em tese, não será apurada nas formas previstas no quadro acima. Nesta situação, a margem de lucro entre o custo de aquisição (deduzida a depreciação do período) e o valor de venda será adicionado diretamente no campo de “outras receitas” da Demonstração de Resultado, acarretando na tributação consolidada (todos os tributos federais sobre o lucro imobiliário) de 34% (trinta e quatro por cento) sobre o resultado da operação (venda subtraída do custo).

Agora, uma empresa imobiliária que tenha adquirido imóvel com finalidade de aluguel deverá contabilizá-lo no ativo imobilizado da empresa, o que, para fins tributários no regime do Lucro Presumido, fará com que haja incidência de uma tributação consolidada de até 14,53% (quatorze vírgula cinquenta e três por cento) sobre o valor total da locação, independentemente se ocorreu efetivo lucro nesta operação.

No caso acima, em que a empresa possui atividade de compra e venda e de administração de imóveis, ainda há discussão sobre a incidência ou não do PIS/COFINS cumulativo (3,65%) sobre tal receita adicionada diretamente em “outras receitas”, o que pode aumentar ainda mais a tributação incidente sobre tal operação.

A consolidação desta tributação é possível ser verificada no quadro a seguir, o qual considera o recebimento de uma locação de valor simbólico de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), conforme apresentado no Quadro 02.

**QUADRO 02 - APURAÇÃO LUCRO PRESUMIDO LOCAÇÃO ATIVO**

<b>LOCAÇÃO ATIVO IMOBILIZADO POR R\$ 50 Mil</b>	
Receita de Aluguel de Ativo Imobilizado	R\$ 50.000,00
Base de Presunção Aplicada para IRPJ (alínea "c" do inciso III do §1º art. 15 da Lei 9249/95)	32%
Base de Cálculo para IRPJ	R\$ 16.000,00
Tributação de IRPJ, considerando o adicional de 10% (15% + 10%)	R\$ 4.000,00
Base de Presunção Aplicada para CSLL (art. 20, inciso I da Lei 9249/95)	32%
Base de Cálculo para CSLL	R\$ 16.000,00
Tributação de CSLL (9%)	R\$ 1.440,00
Base de Cálculo para PIS/COFINS cumulativo (3,65%)	R\$ 50.000,00
Tributação de PIS/COFINS cumulativo (3,65%)	R\$ 1.825,00
Total de Receita de Venda do Ativo	R\$ 50.000,00
Total de Tributação Incidente: IRPJ + CSLL + PIS/COFINS	R\$ 7.265,00
<b>Percentual Efetivo de Tributação Sobre o Lucro Presumido</b>	<b>14,53%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Portanto, resta evidente que qualquer recebimento de locação sobre ativo imobilizado de uma empresa com atividade comercial de locação de bens imóveis ensejará em uma tributação máxima e consolidada (todos os tributos federais sobre a renda incidentes) final de 14,53% (quatorze vírgula cinquenta e três centavos).

Por outro lado, caso esta mesma empresa, optante pelo Lucro Presumido, realize a locação de um imóvel que esteja contabilizado no ativo estoque, a tributação incidente sobre esta operação, em tese, não será apurada nas formas previstas no quadro acima. Nesta situação, a margem de lucro entre o custo da locação e o valor de locação será adicionado diretamente no campo de “outras receitas” da Demonstração de Resultado, acarretando na tributação consolidada (todos os tributos federais sobre o lucro imobiliário) de 34% (trinta e quatro por cento).

No caso acima, em que a empresa possui atividade de compra e venda e de administração de imóveis, ainda há discussão sobre a incidência ou não do PIS/COFINS cumulativo (3,65%) sobre tal receita adicionada diretamente em “outras receitas”, o que pode aumentar ainda mais a tributação incidente sobre tal operação.

As simulações acima, com aplicação de receitas incidentes sobre a tributação do lucro presumido e receitas que devem ser adicionadas no campo de “outras receitas”, também se aplicam em empresas cuja atividade comercial seja a de compra, venda e investimento em participações societárias.

Nestes tipos de empresas, seus ativos poderão estar divididos entre participações societárias mantidas em ativo estoque e participações societárias mantidas no ativo investimento. Caso a participação societária a ser alienada esteja classificada no estoque, aplicar-se-á a tributação máxima consolidada de 6,73% (seis vírgula setenta e três por cento) sobre o valor de venda deste ativo.

Por outro lado, caso tal participação societária a ser alienada esteja classificada no estoque, aplicar-se-á a tributação decorrente da adição do ganho como “outras receitas”, o que elevará a tributação para 34% (trinta e quatro por cento). Ainda que a empresa possua em seu contrato social a atividade de compra e venda de ativos, o simples fato de tal ativo não estar contabilizado no ativo estoque por si só poderá implicar em uma incidência tributária até 5x (cinco vezes) maior.

Por outro lado, a gestão contábil de uma empresa permite que ela regularmente realize a readequação de seus ativos de acordo com a finalidade vislumbrada em tal ativo, o que em tese faz com que haja a possibilidade de reclassificação de ativos. Em regra, a reclassificação de ativos é possível, e como consequência gera possibilidades de redução de carga tributária, mas tal ato de reclassificação possui determinados limites que precisam ser analisados, e este é o objetivo deste estudo.

Da mesma forma, também devemos entender qual é o tratamento adequado em casos de ativos com finalidades híbridas, como é o caso de empresa imobiliária que adquire ativos (imóveis) com finalidade múltipla de locação e de venda, sendo irrelevante o que ocorrer primeiro.

## 1.5 METODOLOGIA

Foram realizadas três análises documentais: 1) legislação aplicável, representada pela Lei que rege o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, nº 9.249/1995, o Regulamento de Imposto de Renda, Decreto Lei nº 9.580/2018 e a ; 2) pronunciamentos contábeis que regem a contabilização do Lucro Presumido, representada pelas CPC 16 e 27; 3) decisões administrativas (CARF) relativas ao tema, com foco em autuações que tratem de reclassificações de ativos.

## 2 RESULTADOS

### 2.1 ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

A legislação aplicável às regras do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social do Lucro Líquido é a Lei Federal nº 9.249/1995, a qual estabelece as regras para utilização do referido regime, bem como as consequências tributárias e fiscais em relação a cada uma das atividades operacionais que possam ser desempenhadas pela empresa, ou então os impactos tributários para a realização de despesas não operacionais. Além da Lei supra, há o “Regulamento do Imposto de Renda” - Decreto nº 9.580/2018 – o qual também estabelece as regras específicas da tributação de empresas de diversos regimes, dentre eles as do Lucro Presumido.

Não obstante ambas as legislações serem completas em termos de detalhamento das regras em relação à tributação pelo Lucro Presumido, observa-se que não existe qualquer disposição expressa acerca dos impactos tributários e fiscais da classificação e/ou reclassificação de ativos.

Por outro lado, os Artigos 15, *caput* (IRPJ) e 20, *caput* (CSLL), ambos da Lei nº 9249/1995, deixam expresso que as bases de presunção do Lucro Presumido somente serão aplicadas sobre as receitas brutas da empresa.

As receitas brutas estão definidas no Decreto-Lei nº 1.598/1977, artigo 12:

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

§ 1o A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

- I - devoluções e vendas canceladas;
- II - descontos concedidos incondicionalmente;
- III - tributos sobre ela incidentes; e
- IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

De forma objetiva, crava-se que o Lucro Presumido será aplicado sobre as receitas operacionais da Empresa, de modo que as demais receitas são adicionadas diretamente no resultado tributável da empresa.

Em se tratando de receita bruta da Empresa, então devemos retornar à análise das diferentes bases de presunção previstas na Lei para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o que está previsto nos parágrafos, incisos e alíneas dos artigos 15 e 20 da Lei 9249/1995, sendo que eles preveem o seguinte:

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

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.

IV - 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento), para as atividades de operação de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito realizadas por Empresa Simples de Crédito (ESC).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 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.

De acordo com o artigo 15 supra citado, observa-se que determinadas receitas brutas terão uma base de presunção de Lucro de 8% (oito por cento), outras terão a base de 1,6% (um vírgula seis por cento), outras 16% (dezesseis por cento), outras 32% (trinta e dois por

cento) e para os casos específicos de Empresas Simples de Crédito, 38,4% (trinta e oito vírgula quatro por cento).

A lógica nesta legislação parte do pressuposto acerca da provável margem de lucro que cada uma das atividades possui. Por exemplo, a margem de lucro de uma locação, a qual em regra não possui grandes despesas, tende a ser superior do que aquela vinculada à uma operação de compra e venda, em que a margem é mais estreita.

Ocorre que tal regra não se aplica para todos os casos, pois é possível que a empresa possua determinado ativo de estoque que tenha que ser vendido por um valor inferior ao seu custo de aquisição, e neste caso a margem de lucro será negativa (prejuízo). De qualquer forma, quando determinada empresa opta pelo Lucro Presumido, tal análise (margem efetiva da empresa) deve ser realizada previamente para os fins de opção do melhor regime possível.

No que diz respeito à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a lógica da legislação é exatamente a mesma do que em relação ao Lucro Presumido, com a exceção de que os percentuais de base de presunção são de 12% 32% ou 38,4% sobre a Receita.

Vejam os que dispõe o artigo 20 da Lei 9249/95:

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá aos seguintes percentuais aplicados sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos: (Redação dada pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

I - 32% (trinta e dois por cento) para a receita bruta decorrente das atividades previstas no inciso III do § 1º do art. 15 desta Lei; (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

II - 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento) para a receita bruta decorrente das atividades previstas no inciso IV do § 1º do art. 15 desta Lei; e (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

III - 12% (doze por cento) para as demais receitas brutas.

Da análise da legislação acima destaca-se o fato de que as vinculações acerca da aplicação de cada uma das bases de presunção estão vinculadas ao próprio artigo 15 da mesma Lei, que trata das presunções para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Portanto, nos casos em que serão objeto deste estudo, tem-se que as bases de presunção em caso de venda de imóveis e/ou de participações societárias serão de 8% (oito por cento) para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (artigo 15, *caput*, da Lei 9249/95) e 12% (doze por cento) para a Contribuição Social sobre Lucro Líquido (artigo 20, inciso III, da Lei 9249/95).

Por outro lado, no caso da atividade de administração e locação de bens imóveis, as bases de presunção serão de 32% (trinta e dois por cento) para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (artigo 15, §1º, inciso III, alínea “c”, da Lei 9249/95) e 32% (trinta e dois por cento) para a Contribuição Social sobre Lucro Líquido (artigo 20, inciso I, da Lei 9249/95).

Em conclusão, tem-se que a legislação aplicável ao Imposto de Renda e Contribuição Social sobre Lucro Líquido não possuem disposição expressa sobre as regras de tributação de acordo com a classificação de ativos.

Pela análise da Legislação, conclui-se que, em uma empresa com atividade híbrida de compra, venda e locação de imóveis, quaisquer destas atividades será tributada como receita operacional, independentemente se os ativos que originaram a receita (seja de venda ou de locação) estiverem registrados no ativo estoque ou no ativo imobilizado.

Passa-se então a análise dos Pronunciamentos Contábeis que tratam sobre o tema.

## 2.2 ANÁLISE DOS PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

Um pronunciamento contábil é uma norma ou diretriz emitida por um órgão regulador ou entidade responsável pela padronização contábil, como o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) no Brasil.

Tais pronunciamentos fornecem orientações específicas sobre como contabilizar e relatar transações e eventos financeiros, visando a padronização e a transparência das práticas contábeis.

Eles são desenvolvidos para garantir que as informações financeiras sejam consistentes, comparáveis e confiáveis, permitindo uma análise mais precisa da saúde financeira e do desempenho das empresas.

No contexto brasileiro, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) é o órgão responsável por emitir os pronunciamentos contábeis, os quais são baseados em normas internacionais de contabilidade, conhecidas como IFRS (International Financial Reporting Standards), adaptadas à realidade e às necessidades do Brasil.

Atualmente, existem diversos Pronunciamentos Contábeis, cada um com foco em aspectos específicos da contabilidade ou de determinados ramos de atividade.

Para este estudo, o que realmente interessa são os Pronunciamentos CPC 16 e 27.

O primeiro pronunciamento o define no seu item 6 que estoques são ativos mantidos para venda no curso normal dos negócios, em processo de produção para venda, ou na forma

de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados de produção ou na prestação de serviços.

O segundo estabelece que no seu item 6 que o ativo imobilizado é o item tangível que é mantido para uso na produção ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos, que se espera utilizar por mais de um período.

A questão que não é resolvida pelos Pronunciamentos Contábeis é justamente quando a empresa possui um ativo mantido para venda no seu curso normal dos negócios, mas também é utilizado para fins de locação a outros.

Da mesma forma, não há um tratamento específico pelos Pronunciamentos acerca da mudança de destinação econômica de determinado bem, visto que um ativo outrora adquirido para fins administrativos e/ou para aluguel a outros pode perfeitamente ser realocado economicamente para uma finalidade de venda, permuta e/ou incorporação imobiliária.

A única menção é no CPC 31, o qual estabelece em seu item 3 que a reclassificação de ativo não circulante para circulante somente pode ser realizada caso o ativo satisfaça os critérios de classificação para manutenção para venda.

Ou seja, os Pronunciamentos Contábeis apenas restringem a reclassificação quando o ativo não atenda os requisitos necessários para ser realocado em outro grupo de contas. Em resumo, um imóvel que é apenas destinado para locação e/ou fins administrativos, e que continua com esta finalidade específica, mas que de um dia para outro a empresa decide colocar à venda, não pode por si só ser reclassificado para estoque, visto que não há o atendimento dos critérios de classificação.

Por outro lado, a conclusão do estudo dos Pronunciamentos Contábeis é no sentido de que não há impedimento para que a empresa decida reorganizar a sua estrutura operacional e de ativos para os fins de fomentar os seus negócios de compra e venda de imóveis, utilizando-se para tanto um ativo que outrora estava classificado como imobilizado, desde que haja pleno atendimento dos critérios de classificação previstos.

### 2.3 ANÁLISE DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS (CARF)

Há constante conexão entre as normas contábeis, a regras fiscais do País e os entendimentos aplicados pelos CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais). Isto significa que, caso determinado movimento contábil seja realizado sem a observância legal e/ou das próprias normas contábeis aplicáveis, existe grande risco de surgir uma autuação

fiscal por parte da Receita Federal do Brasil, cuja autuação poderá ser defendida administrativamente para fins de buscar a solução mais adequada para o caso.

Por este motivo, é imperioso estudarmos determinadas decisões administrativas, especificamente expedidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para os fins de vislumbrarmos o entendimento aplicado em relação aos atos de reclassificação de ativos e/ou de classificação de ativos com finalidade múltipla.

### 2.3.1 ACÓRDÃO CARF Nº 1301-003.022

O primeiro caso a ser estudado é o decorrente do Processo nº 11065.723260/2015-11, o qual resultou no Acórdão nº 1301-003.022, em que foi realizada a análise de uma empresa que atuava na área imobiliária e que alienou, como ativo circulante/estoque, imóvel que anteriormente estava classificado no ativo imobilizado em virtude do referido bem ter sido objeto de aluguel a terceiros anteriormente à alienação.

A Ementa do referido Acórdão assim estabelece:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Ano-calendário: 2012, 2013, 2014 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. Lucro Presumido. Atividade Imobiliária. Receita Financeira. Coeficiente de Presunção. Fica sujeita ao mesmo coeficiente de presunção de lucro 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. Lucro Presumido. Ganho de Capital. Depreciação Acumulada. Na apuração do ganho de capital na alienação de bens tangíveis, o valor da depreciação acumulada só deve ser excluído, se os respectivos encargos de depreciação, quando contabilizados, tiverem produzido impacto na apuração do lucro tributável. CSLL e IRPJ. Identidade de Matéria Fática. Mesma Decisão. Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

No referido caso, o Fisco entendeu que a operação de venda do imóvel não poderia considerada atividade operacional de compra e venda de bens, tendo em vista que o imóvel estava contabilizado no ativo imobilizado da empresa. A consequência disto foi que o Fisco tributou a operação de venda do imóvel através da apuração de ganho de capital (34% de Imposto de Renda Pessoa Jurídica cumulada com Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

O detalhe importante deste caso é que esta mesma empresa, que outrora alugava tal imóvel a terceiros, também possuía objeto social de compra e venda de bens imóveis, razão pela qual o Relator do referido processo no CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) destacou que, independente do referido imóvel estar classificado como ativo imobilizado da empresa, *“as receitas auferidas pela venda de imóvel, por pessoa jurídica que tenha por objeto social a incorporação e venda de imóveis, só podem ser classificadas como receita operacional.”*

Vale o destaque ao fato de que o Relator do referido Acórdão ter reforçado tal entendimento explicando que, por se tratar de imóvel com valor expressivo, a circunstância de mantê-lo locado era uma exigência do próprio mercado imobiliário, para fins de demonstrar a capacidade de aproveitamento econômico do bem, o que atrairia mais interessados na aquisição.

Outro ponto essencial no voto vitorioso do Relator foi no sentido de que *“não ocorreu alteração de objeto social às vésperas da venda do bem, para criar, no plano meramente formal, uma situação capaz de afastar a tributação mais gravosa.”*

Ou seja, como a empresa possuía bens com finalidade múltipla (locação e venda), e como a empresa economicamente explorava seus ativos mediante locação e venda, ambas as operações devem ser consideradas como receitas operacionais, independente da sua classificação contábil.

Portanto, restou claro da análise da referida decisão que, para fins de atribuição da finalidade de cada ativo de uma empresa, não basta analisar isoladamente o negócio realizado, tampouco a sua classificação contábil, sendo essencial, portanto, específico, da chamada substância econômica dos ativos e seu contexto operacional.

Este mesmo Acórdão nº 1301003.022 é muito rico para o presente estudo do caso, tendo em vista que além de existir uma operação relativa a um ativo com finalidade múltipla (alienação do bem imóvel), a referida empresa também foi fiscalizada em virtude da venda de veículos que haviam sido reclassificados para o estoque logo antes da operação de venda destes ativos.

Diferentemente da venda do imóvel, em que o Relator consolidou seu entendimento no sentido de validar a tratativa da receita como operacional, ainda que sua escrituração estivesse no ativo imobilizado, em relação aos veículos o entendimento do Relator foi completamente distinto.

E o motivo principal para tal indeferimento foi justamente por inexistir elementos econômicos e de fato que justificassem que a empresa mantivesse um negócio operacional e

duradouro de compra e venda de veículos usados, diferente do que ocorria com os bens imóveis.

O Relator inclusive destacou que “*Não havia previsão para o exercício da atividade econômica de compra e venda de veículos, o que só veio a ser introduzido posteriormente*”.

Ou seja, da análise do referido Acórdão, resta nítido que a essência para tratar como receita operacional negócio envolvendo ativos com finalidades múltiplas, bem como para os casos de reclassificação de ativos, é justamente a justificativa econômica sobre a operação realizada pela empresa.

Não basta elaborar uma mera alteração contratual ou simplesmente reclassificar o ativo. O importante é que a empresa realmente demonstre que o seu negócio operacional e do dia a dia demande do aproveitamento de determinados ativos com determinada finalidade que permita considerar a sua alienação como despesa operacional.

É justamente neste ponto que a chamada substância econômica de um ativo em seu contexto operacional entre em cena para os fins de desvendar cada situação.

### 2.3.2 ACÓRDÃO CARF Nº 1401-001.225

O segundo caso a ser analisado do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) é decorrente do Processo nº 19515.720977/2012-17, o qual gerou o Acórdão nº 1401-001.225, cuja Emenda assim estabelece:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Ano-calendário: 2007 DECADÊNCIA. LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA. O contribuinte que optar pelo regime de caixa, para efeitos de determinar o lucro presumido, tem como termo inicial da contagem do prazo decadencial o último dia do trimestre do ano calendário correspondente ao recebimento da receita. LIVRO DE REGISTRO DE INVENTÁRIO. AUSÊNCIA. Se a contabilidade fornece os dados que seriam extraídos do livro, a sua ausência não pode suportar a desconsideração de dados que puderam ser extraídos dos próprios registros contábeis. DIPJ. INCORREÇÃO NO PREENCHIMENTO. Se a contabilidade apresenta informações confiáveis sobre a composição dos estoques, o errôneo preenchimento da declaração somente pode ser entendido como descumprimento de obrigação acessória, sendo, portanto, erro escusável RECEITA DE VENDA DE IMÓVEIS. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. ANÁLISE DO CONTEXTO. O simples fato de o imóvel estar alugado é insuficiente para desvirtuar a sua característica de estoque. Deve-se avaliar o contexto operacional para concluir acerca da correta contabilização do ativo.

Referido Acórdão possui elementos muito similares ao anterior que foi analisado, visto que trata da alienação de um bem imóvel que alugado pela empresa, mas que o

tratamento fiscal e contábil da alienação foi como atividade operacional de alienação de ativo circulante/estoque.

A Autoridade Fiscal desconsiderou o tratamento da venda como de atividade operacional e autuou a empresa alegando que ela deveria tributar a venda através da apuração do ganho de capital.

A argumentação principal do fisco foi no sentido de que “*a locação de imóveis desvirtuaria a característica de estoque e passaria a ser imobilizado*”.

Quando da análise do caso, o Relator foi muito feliz ao trazer os próprios conceitos do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) já analisado acima, o qual define estoque como ativo mantido para venda no curso normal dos negócios.

O Relator concluiu, ainda, que o fato de a empresa alugar alguns de seus imóveis não faz com que estes deixem de ser considerados estoques, visto que o seu curso normal dos negócios envolve exatamente a venda dos imóveis ao mercado. Vejamos o seguinte trecho do Acórdão:

Entretanto, algumas unidades dos demais empreendimentos foram alugadas antes da venda. Ocorre que, está-se falando de locação de imóveis comerciais, em que os potenciais compradores estão interessados tanto na eventual valorização do imóvel quanto nos fluxos de caixa futuros que tais imóveis podem gerar. Assim, é da característica do comprador de imóvel comercial a ótica da aquisição do ativo como investimento, no intuito de gerar retorno financeiro. Portanto, se o imóvel a ser vendido já estiver com um contrato de locação atrelado, o investimento se torna muito mais atraente para o potencial comprador, sendo esse um fator de incremento do valor de venda. Assim, o simples fato de o imóvel estar alugado não descaracteriza a destinação de venda e, conseqüentemente, sua contabilização como estoque. Ao contrário: em algumas hipóteses o fato de o imóvel já estar locado ajudaria na venda e aumentaria o preço (tendo-se em vista que o comprador levará em consideração os fluxos de caixa futuros).

A decisão proferida pelo Relator, a qual consolidou o entendimento do referido Acórdão foi taxativa no seguinte sentido finalmente:

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.

### 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade é muito além do que simplesmente registrar os fatos realizados por uma determinada empresa. Da mesma forma, a classificação contábil dos ativos vai muito além de simplesmente orientar o empresário ou indicar índices de liquidez. A realidade demonstra que a correta contabilização dos ativos possui consequências fiscais diretas, o que pode impactar no resultado da empresa, ou então nos riscos que são assumidos (ou desconhecidos) em determinadas operações.

O destaque acima, aliado ao fato de que o sistema tributário brasileiro possui diferentes formas de reconhecimento de receitas tributáveis, sendo que a grande maioria das empresas pequenas e médias tributam suas receitas pela sistemática do Lucro Presumido, então é importante que as empresas possuam visões estratégicas de seus negócios para que seus ativos possam ser classificados corretamente e para que a alienação destes ativos não gere custos fiscais desnecessários.

Da mesma forma, há constante preocupação na seara contábil e fiscal em relação aos limites de reclassificação de ativos, notadamente em casos que não haja substância econômica que justifique determinado contexto fático. Pelos motivos acima, os estudos de caso realizados no presente trabalho teve como objetivo apurar as peculiaridades inerentes aos ativos com finalidades múltiplas (venda e locação), a sua forma correta de classificação, bem como as formas de tratamento das receitas operacionais decorrentes dos negócios de venda ou locação explorados pelo referido ativo.

Os Acórdãos nº 1301-003.022 e 1401-001.225 do CARF foram claros e objetivos no sentido de que o tratamento de uma determinada receita como operacional ou não depende das condições econômicas específicas de cada empresa, da mesma forma que operações de reclassificação de ativos são possíveis, desde que economicamente justificáveis.

O estudo demonstrou que os Pronunciamentos Técnicos CPC inerentes à classificação de ativos não possuem disposições sobre os bens com finalidades múltiplas, além de existir um apontamento singelo em relação à possibilidade de reclassificação de ativos e tão somente quando o ativo atender adequadamente os critérios da nova classificação a ser adotada.

Em que pese o fisco tenha sido vencido em ambos os Acórdãos estudados, tais entendimentos seguem a própria tendência do fisco de que operações realizadas unicamente com o objetivo de reduzir a carga tributária não são aceitáveis, devendo sempre existir uma fundamentação econômica ou comercial para que determinado negócio seja realizado.

## REFERÊNCIAS

IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo. Atlas. 4ª edição 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 15 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm#art21](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm#art21). Acesso em 12 de agosto de 2023.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 nov. 2018. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm). Acesso em 12 de agosto de 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598/1977, de 15 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm). Acesso em 12 de agosto de 2023.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC-16(R1): Estoques**. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 2 (IASB). Brasília, 08 set. 2009. Disponível em: [https://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/243\\_CPC\\_16\\_R1\\_rev%2013.pdf](https://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2013.pdf). Acesso em: 12 ago. 2023.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC-27: Ativo Imobilizado**. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 16. Brasília, 31 jul. 2009. Disponível em: [https://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/316\\_CPC\\_27\\_rev%2019.pdf](https://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/316_CPC_27_rev%2019.pdf). Acesso em: 12 ago. 2023.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC-31: Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada**. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS 5. Brasília, 16 set. 2009. Disponível em: [https://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/336\\_CPC\\_31\\_rev%2012.pdf](https://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/336_CPC_31_rev%2012.pdf). Acesso em: 12 ago. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1301-003.002. Processo nº 11065.723260/2015-11**. Publicação 18 jun. 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 12 ago. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1401-001.225. Processo nº 19515.720977/2012-17**. Publicação 27 nov. 2014. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 12 ago. 2023.

QUINTINO, Jéssica Priscilla. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. Revista Jurídica da Presidência. Brasília, v.17, n.113, p.579 - 604, Out., 2015 - Jan., 2016. Disponível em: < <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/issue/view/123/134>>. Acessado em: 29/09/2023.