



Solução de Consulta nº 31 - SRRF06/Disit

Data 08 de abril de 2011

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ GANHO DE CAPITAL

Na alienação de propriedade rural, a determinação do ganho de capital obedece a forma de tributação utilizada pela empresa no período de apuração em que ocorre a venda. Se tributada pelo lucro real, a determinação do ganho de capital obedecerá ao disposto no § 1º do art. 418 do RIR/99. Se tributada pelo lucro presumido, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua - VTN constante do Documento de Informação e Apuração do ITR-DIAT, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), arts. 418, § 1º, e 523.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

A consulente informa que tem como ramo de atividade a agroindústria e que adquiriu uma propriedade rural após o advento da Lei nº 9.393, de 1996, sendo, à época, tributada sob a forma do lucro real.

Informa, ainda, que realizará a venda dessa propriedade rural e a escritura pública correspondente a 60% da propriedade rural será lavrada em 30/10/2012 e a escritura pública correspondente a 40% da propriedade rural será lavrada em 30/10/2014.

Acrescenta que recebeu, em 30/10/2010, uma parcela a título de adiantamento por conta do total e contabilizou esse valor na conta "Adiantamentos Recebidos de Terceiros".

Aduz que, em janeiro de 2012, formalizará sua opção pelo lucro presumido.

Pergunta se está correta a apuração do ganho de capital pelo Valor da Terra Nua, com base no art. 523 do RIR, e como deve ser informada a diferença entre o valor efetivo da venda e o valor do ganho de capital da terra nua (art. 523 do RIR) na DIPJ do lucro presumido.

Fundamentos

O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

Importa ressaltar, ainda, que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual.

Nesse sentido, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das informações prestadas pela Consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta.

Feitas essas considerações, passa-se, a seguir, a analisar a presente consulta.

A Consulente informa que pretende optar pelo lucro presumido em janeiro de 2012 e o cerne da questão suscitada é a apuração do ganho de capital, adotando como custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua – VTN, com base no art. 523 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto n.º 3.000, de 1999).

A Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural - ITR, estabelece em seu artigo 19: (sublinhou-se)

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º,

observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

O artigo acima transcrito é a base legal do art. 523 do RIR/1999, dispositivo que está inserido no Livro II – Tributação das Pessoas Jurídicas, Título IV – Determinação da Base de Cálculo, Subtítulo IV – **Lucro Presumido**, Capítulo II – Ganhos de Capital e Outras Receitas, e que trata do “Custo do Bem na Alienação de Imóvel Rural”, estabelecendo que, a partir de 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua - VTN constante do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente.

Considerando que a Consulente informa que, em janeiro de 2012, formalizará sua opção pelo lucro presumido, é pertinente recordar que o RIR/1999 estabelece o momento da incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas nos ganhos de capital: (sublinhou-se)

Art. 218. O imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral e das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos nas operações ou atividades estranhas à sua finalidade, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos.

De acordo com o Código Tributário Nacional – CTN, art. 43, o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, entendida como o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, e dos demais acréscimos patrimoniais.

Entre essas hipóteses encontra-se o ganho de capital, considerado, para efeitos tributários, como a diferença positiva entre o valor de alienação dos bens ou direitos e o respectivo valor contábil (art. 225, § 2º, do RIR/1999).

De sua vez, o art. 219 do RIR/1999 determina a composição da base de cálculo do imposto: (sublinhou-se)

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração.

Parágrafo único. Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto.

A disposição do parágrafo único acima transcrito permite concluir que, para efeitos tributários, não se aplica a lei civil que condiciona a eficácia da operação à

existência de escritura pública e à sua inscrição no Registro de Imóveis, de forma que basta a transmissão ou promessa de transmissão a qualquer título, mesmo que por instrumento particular, e independentemente da data de recebimento do preço, para que se considere ocorrido o fato gerador, ou seja, adquirida a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza.

Sobre a ocorrência do fato gerador, dispõe o Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Como exemplo de situação jurídica (inciso II), tem-se a transferência de bens imóveis e, acerca de atos ou negócios jurídicos condicionais, o CTN estabelece:

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Observe-se que somente situação jurídica pode estar sujeita a condição e, segundo o art. 121 do Novo Código Civil, condição é a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.

Celebrado um negócio sob condição suspensiva, enquanto não sobrevier tal condição, ele não se reputa acabado. Ou seja, ocorre a celebração do negócio, mas seus efeitos ficam pendentes e, somente a partir do implemento da condição, o negócio se considera acabado e seus efeitos serão observados. Segundo o CTN, em atos ou negócios jurídicos sob condição suspensiva, considera-se ocorrido o fato gerador desde o momento em que estejam definitivamente constituídos, ou seja, a partir do momento do implemento da condição.

No caso em exame, a Consulente não explicitou de maneira clara as condições da venda do bem, tampouco informou a sua classificação contábil; somente informa que “realizará a venda” de propriedade rural e a escritura pública será lavrada em 30/10/2012 (60% da propriedade rural) e em 30/10/2014 (40% da propriedade rural) e que já recebeu, em 30/10/2010, uma parcela a título de adiantamento por conta do total e contabilizou esse valor na conta "Adiantamentos Recebidos de Terceiros".

Considerando as informações de que somente em janeiro 2012 pretende a Consulente formalizar sua opção pelo lucro presumido e que, à época da aquisição da propriedade rural era “tributada sob a forma do lucro real”, pressupõe-se tratar de pessoa jurídica com regime de tributação com base no lucro real desde então e, considerando, ainda, que não foi apresentado qualquer documento em que se possa identificar que o negócio tenha sido celebrado sob condição suspensiva, na hipótese de já ter ocorrido o fato gerador, nos termos do parágrafo único do art. 219 do RIR/1999, a apuração do ganho de capital far-se-á na forma de tributação pelo lucro real.

O art. 251 do RIR/1999 determina que as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo lucro real devem manter sua escrituração com base nas leis comerciais e fiscais e a legislação comercial, por sua vez, consagra o regime de competência, como podemos observar da leitura do seguinte dispositivo da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976: (sublinhou-se)

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 da competência.

A fixação dessa premissa é indispensável para que se solucione a consulta em questão, pois é a partir dela que deve ser analisada a norma cuja interpretação foi suscitada nesse processo.

Com efeito, para os contribuintes sujeitos ao reconhecimento das receitas pelo regime de competência, basta, tão-somente, a disponibilidade jurídica do rendimento, para fins de incidência tributária.

Com relação a ganhos de capital computados na determinação do lucro real, assim estatui o RIR/1999: (sublinhou-se)

Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.(grifo nosso)

(...)

Contudo, embora a disciplina do IRPJ apurado pelo lucro real siga a regra geral da tributação pelo regime de competência, existe uma exceção na tributação do ganho de capital resultante da venda de bens do ativo permanente [Obs.: com a edição da Lei n.º 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 178, § 1º, da Lei n.º 6.404, de 1976, o subgrupo do ativo permanente foi inserido no grupo do ativo não-circulante, sendo substituído pelos subgrupos de investimentos, imobilizado e intangível]. A referida exceção consta do art. 421 do RIR/1999, que tem a seguinte redação:

Art. 421 – Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração.

Parágrafo único – Caso o contribuinte tenha reconhecido o lucro na escrituração comercial no período de apuração em que ocorreu a venda, os ajustes e controle decorrentes da aplicação no disposto neste artigo serão efetuados no LALUR.

É importante ressaltar que, para se utilizar da prerrogativa outorgada por essa norma, a empresa que efetua vendas a longo prazo deve pactuar em contrato as datas de recebimento. Com efeito, não se beneficiam do diferimento da tributação aquelas vendas cujo recebimento se verifica após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, em virtude de atraso no pagamento do todo ou de algumas prestações.

No caso, no ano-calendário em que a Consultante passar ao regime de tributação com base no lucro presumido, o comando emanado do RIR/1999 estabelece:

Art.520.A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte "B" do LALUR.

Art. 521. (...)

§ 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. (sublinhou-se)

(...)

Embora a análise acima tenha contemplado a forma de tributação no período de apuração em que ocorre a venda como sendo pelo lucro real, na hipótese de a alienação do bem ser realizada durante a permanência no regime de tributação com base no lucro presumido, é conveniente observar a Instrução Normativa SRF nº 257, de 2002, que dispõe: (os destaques não são do original)

Art. 11. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas auferidas e das despesas incorridas no período de apuração, correspondentes a todas as unidades rurais exploradas pela pessoa jurídica rural.

§ 1º O resultado na alienação de bens utilizados exclusivamente na produção, com exceção da terra nua e observado o disposto no § 5º do art. 14 e nos arts. 20 e 22, compõe o resultado da atividade rural.

(...)

Art. 19. A pessoa jurídica rural poderá optar pela tributação com base no lucro presumido, desde que não se utilize de qualquer dos incentivos aplicáveis a essa

atividade, observado o disposto nesta Instrução Normativa e nas normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Art. 20. A pessoa jurídica rural que tiver usufruído o benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, vindo, posteriormente, a ser tributada pelo lucro presumido, caso aliene o bem depreciado com o incentivo durante a permanência nesse regime, deverá adicionar à base de cálculo para determinação do lucro presumido o saldo remanescente da depreciação não realizada.

Quanto à última questão apresentada pela Consulente, qual seja “*como deve ser informada a diferença entre o valor efetivo da venda e o valor do ganho de capital da terra nua (art. 523 do RIR) na DIPJ do lucro presumido*”, esclareça-se que o processo administrativo de consulta acerca da legislação tributária não se presta a esclarecer normas de natureza procedimental, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária. Questões relacionadas com a DIPJ podem ser sanadas pelas instruções para preenchimento da declaração no programa DIPJ, de reprodução livre e disponível no sítio da RFB na Internet (<http://www.receita.fazenda.gov.br/>), ou junto ao Plantão Fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil.

Conclusão

Pelo exposto, deve ser informada a Consulente de que, na alienação de propriedade rural, a determinação do ganho de capital obedece a forma de tributação utilizada pela empresa no período de apuração em que ocorre a venda.

Para as empresas tributadas pelo lucro real, a regra geral de tributação do ganho de capital é a do regime de competência, contudo, poder-se-á tributar o lucro na proporção do preço recebido em cada período, nas alienações dos bens do ativo permanente em que, no contrato, fique estipulado o recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação.

Na hipótese de a alienação do bem ser realizada durante a permanência no regime de tributação com base no lucro presumido, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua – VTN constante do Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente.

À consideração superior.

ENEIDA MARIA ALVES PEDROSO SAMPAIO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo o parecer e a conclusão propostos.

Dê-se ciência desta Solução de Consulta.

[...].

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única, não comportando recurso de ofício ou voluntário à presente solução de consulta. Excepcionalmente, se a interessada tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, poderá interpor recurso especial, sem efeito suspensivo, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência desta solução, para a Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, em Brasília - DF, na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, art. 16.

Belo Horizonte, 08 de abril de 2011

ROBERTO DOMINGUES DE MORAES

Chefe Substituto da SRRF06/Disit.

Competência delegada pela Portaria SRRF nº 212/2009 (DOU de 16/04/09)