



Solução de Consulta nº 1 - SRRF05/Disit

Data 08 de março de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ganho de Capital. Bens do Ativo. Classificação contábil.

A apuração do ganho ou perda de capital é cabível nos casos de aferição dos resultados obtidos na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens passíveis de classificação contábil fora do ativo circulante ou do realizável a longo prazo. Os critérios a serem observados para a correta classificação contábil são aqueles oriundos da legislação comercial e societária e dos princípios e normas contábeis.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976; Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 418, do RIR/1999.

“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 atua no ramo de *administração do patrimônio a ela incorporado e o que vier a ser por ela adquirido*, especificando os códigos CNAE 6810-2/02 (*aluguel de imóveis*) e 6810-2/01 (*compra e venda de imóveis*).

2. Esclarece que os seus bens imóveis estão registrados em grupos de Ativo diferenciados de acordo com a utilização e expectativa de uso dos bens. Com isso em vista, classificou no Ativo Permanente Imobilizado o imóvel sede da pessoa jurídica, no Ativo Permanente Investimentos os imóveis destinados à geração de renda de aluguel e, por fim, no Ativo Circulante Estoques, os imóveis destinados a revenda.

3. Informa, ainda, que os imóveis que são mantidos no Ativo Permanente e que geram receita de aluguel são transferidos para o Estoque pelo seu valor contábil quando deixam de ser alugados e passam a ser mantidos para venda.

4. Descrito tal procedimento formula, no entanto, questionamento acerca da possibilidade de manter tais imóveis no seu Ativo Permanente, o que lhe permitiria oferecer o resultado à tributação como ganho de capital.

Fundamentos

5. Preliminarmente importa que se faça menção ao Parecer Normativo CST nº 347, de 1970. Nele, a administração tributária federal reconhece que a forma de escriturar as operações comerciais é de livre escolha da pessoa jurídica, naturalmente se impondo a observância dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade. Vejamos os termos do referido Parecer, a seguir transcrito.

A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnar-se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável.

Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte.

Tais processos 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.

6. Assim, somente na medida em que determinada classificação contábil venha a interferir na forma de tributação, produzindo resultado tributável diferente daquele que seria o legítimo para o negócio praticado, é que a opção adotada pela pessoa jurídica poderia vir a sofrer impugnação fiscal.

7. Há que se observar que tal impugnação, no entanto, somente se faria nos limites do necessário para que se corrija o valor das respectivas exigências fiscais naquilo que foi oferecido de insuficiente ao efetivamente devido, tendo-se em mente, no entanto, que o registro contábil feito em atendimento às normas comerciais e aos princípios de contabilidade aplicados aos fatos e atos praticados pela pessoa jurídica com vista ao seu fim social somente são passíveis de ajustes fiscais na medida em que uma norma tributária também incida sobre o mesmo fato.

8. Assim, o primeiro aspecto a ser examinado para o correto tratamento da matéria é a legislação comercial incidente.

9. E, dentre tais normas, importa trazer à análise o contido no art. 179, da Lei nº 6.404, de 1976, cujo advento da Lei nº 11.638, de 2007, e da Lei nº 11.941, de 2009, modificando a redação original em vários dispositivos, trouxe nova denominação aos itens do Ativo mencionados pela Consulente, classificando-os atualmente, em nível de grupo, em Circulante, Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível.

Ativo

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

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

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

V - (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

VI - no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

10. As normas do art. 179 situam-se, é importante observar, em harmonia com o contido no art. 178, da mesma Lei nº 6.404, de 1976, onde se prescreve que as contas do Ativo serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, daí implicando a relação que a classificação contábil deve guardar com a expectativa de realização dos elementos patrimoniais consignados no Ativo.

11. Especificamente quanto ao caso em análise, permanece a distinção, e as respectivas razões de tal distinção, entre os itens que devem constar em Investimentos e aqueles que devem constar no Imobilizado. Assim, para que o direito seja passível de registro no Imobilizado ele deve ter por objeto bens corpóreos destinados ou exercidos com vista à manutenção das atividades da companhia ou da empresa. Devem ser classificados em Investimentos, por outro lado, as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no Ativo Circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.

12. Ainda mais nítida é a distinção entre tais elementos e aqueles classificáveis no Ativo Circulante, onde devem estar reunidas as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

13. Esses, portanto, os parâmetros a serem observados pela pessoa jurídica, do ponto de vista da legislação comercial e societária que, harmonizados com as regras contábeis,

devem conduzir a formação de juízo quanto à correta classificação contábil dos seus itens de Ativo diante de eventual mudança de circunstâncias negociais que incidam sobre os direitos de que é titular.

14. As normas fiscais não versam sobre a classificação de tais ativos, sendo natural a constatação de que isso se deve à absorção, no âmbito tributário, das respectivas normas comerciais e societárias, bem como dos princípios contábeis que regem a matéria, sendo oportuno observar que os padrões de classificação dos seus bens imóveis descritos pela Consulente indicam correta observância da legislação de regência, uma vez que tais bens sofrem reclassificação dentre os diversos elementos do Ativo na medida em que sua destinação sofre alteração e, conseqüentemente, seu grau de liquidez se modifica.

15. Será feita, no entanto, a seguir, análise das situações que ensejam apuração de ganho ou perda de capital, conforme a norma inscrita no art. 31, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, transcrita no art. 418, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999:

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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§ 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

§ 2º O saldo das quotas de depreciação acelerada incentivada, registradas no LALUR, será adicionado ao lucro líquido do período de apuração em que ocorrer a baixa.

16. Sendo assim, os bens classificados no Ativo Permanente – aqueles, conforme a nova denominação instituída pela Lei nº 11.638, de 2007, e pela Lei nº 11.941, de 2009, classificados fora do Ativo Circulante ou do Realizável a Longo Prazo - por ocasião da sua baixa, gerarão, depois do confronto com o valor contábil e o valor efetivo de realização ou baixa, resultado que será tratado como ganho ou perda de capital. O ganho de capital será, por seu turno, incluído para fins de determinação do lucro real ou acrescido ao valor da base de cálculo do lucro presumido para fins de apuração do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido.

17. Existem, também, manifestações da administração tributária federal acerca da matéria, contidas no Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2012, Capítulo IX – Resultados Não Operacionais, onde se responde didaticamente o que são ganhos ou perdas de capital, a forma da sua determinação e a respectiva definição de valor contábil do bem para fins de sua apuração.

003 O que são Ganhos ou Perdas de Capital?

São ganhos ou perdas de capital os resultados obtidos na alienação, inclusive por desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens ou direitos integrantes do ativo permanente.

Esses ganhos ou perdas serão computados na determinação do lucro real.

Notas:

Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 178, § 1º, da Lei nº 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 (antigo diferido).

Normativo: RIR/1999, art. 418, caput; e IN SRF nº 11, de 1996, art. 36.

004 Como se determina o Ganho ou a Perda de Capital?

O resultado não operacional, ressalvadas as disposições especiais, será igual à diferença, positiva (ganho) ou negativa (perda/prejuízo), entre o valor pelo qual o bem ou direito houver sido alienado ou baixado (baixa por alienação ou perecimento) e o seu valor contábil.

Os resultados não operacionais de todas as alienações ocorridas durante o período de apuração deverão ser computados englobadamente e, no respectivo período de ocorrência, os resultados positivos ou negativos integrarão o lucro real.

Notas:

Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 187, IV, da Lei nº 6.404, de 1976, a designação “receitas e despesas não operacionais” foi substituída pela denominação “outras receitas e outras despesas”.⁴ Normativo: RIR/1999, art. 418, § 1º; e IN SRF nº 11, de 1996, art. 36, §§ 2º a 4º.

005 O que se entende por valor contábil do bem?

Entende-se por valor contábil do bem aquele que estiver registrado na escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Notas:

Devem ser observadas as regras referentes aos Preços de Transferência, quando se tratar de operações de aquisição de bens, serviços ou direitos, realizadas com pessoas físicas ou jurídicas consideradas vinculadas ou, ainda que não vinculadas, residentes ou domiciliadas em país ou territórios considerados como de tributação favorecida, ou cuja legislação interna oponha sigilo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade (Lei nº 10.451, de 2002, art. 4º).

Normativo: RIR/1999, art. 418, § 1º

18. Como se vê, o que enseja a natureza de ganho de capital para fins tributários é a precedente classificação dos bens ou direitos em conta de Ativo Imobilizado o que, por seu turno, como foi observado, deve obedecer ao respectivo regramento contábil e comercial em face das circunstâncias negociais presentes. Na observância de tais normas e princípios reside a legitimidade da escrituração comercial e fiscal levada a efeito pela pessoa jurídica.

19. Diante do exposto, conclui-se que a classificação de itens do Ativo deve obedecer a legislação comercial e societária, bem como os princípios e normas contábeis

incidentes sobre a matéria. O conceito de ganho de capital para fins tributários previstos no art. 31, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, aplica-se aos resultados positivos em operações havidas com itens não-classificáveis no Ativo Circulante ou no Ativo Realizável a Longo Prazo. Assim, não se pode falar na existência de opção do contribuinte, uma vez que devem ser observadas as respectivas normas que afinal levarão o fato a ser tributado mediante receita da atividade ou como ganho de capital.

Eduardo Gomes de Almeida Maciel

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Conclusão

De acordo. À vista dos fundamentos expostos, responde-se à Consulente que a apuração de ganho ou perda de capital deve obedecer ao respectivo regramento contábil e fiscal, não havendo que se falar em opção a tal forma de classificação do resultado apurado com a venda de bens ou direitos integrantes do Ativo. O ganho ou perda de capital decorre da apuração dos resultados obtidos na alienação, desapropriação, baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente, assim entendidos aqueles bens ou direitos não passíveis de classificação, segundo as normas comerciais e societárias, bem como os princípios de contabilidade, seja no Ativo Circulante ou no Ativo Realizável a Longo Prazo.

Ordem de Intimação

Ao XXXXX, para ciência ao interessado, mediante cópia desta solução de consulta, informando-lhe que da mesma não cabe recurso nem pedido de reconsideração, de acordo com o § 2º, do art. 10, da IN SRF nº 740, de 02.05.2007.

No caso de divergência de conclusão de consulta, conforme previsto no Art. 16, §§ 1º e 3º da IN RFB nº 740, de 02.05.2007, a interessada poderá interpor recurso especial, sem efeito suspensivo, à Coordenação-Geral de Tributação, no prazo de 30 dias, contados da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, cabendo-lhe comprovar, mediante juntada da publicação, a existência das soluções divergentes sobre idênticas situações.

André Maurício Silva Veras
Chefe da Divisão de Tributação
Delegação de Competência

Portaria SRRF 5ª nº 116, de 22.03.2011/DOU de 25.03.2011