



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
6ª REGIÃO FISCAL

Processo nº

Solução de Consulta nº 80 - SRRF/6ª RF/Disit

Data 18 de junho de 2007

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

REQUISITOS PARA CLASSIFICAÇÃO NO ATIVO PERMANENTE

A simples pretensão da pessoa jurídica no sentido de alienar bens destinados a utilização na exploração do objeto social ou na manutenção das atividades da empresa não autoriza, para os efeitos fiscais, a exclusão dos elementos correspondentes registrados em contas do ativo permanente, devendo a cifra respectiva continuar integrando aquele agrupamento até a alienação, baixa ou liquidação do bem.

Dispositivos Legais: CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) arts. 96 e 100; Lei nº 6.404, de 1976, art. 179; Lei nº 10.637/2002; Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.684, de 2003; Parecer Normativo CST nº 3, de 28 de janeiro de 1980.

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 interessada formulou consulta informando que é optante pelo lucro presumido e tem como atividades principais a locação e comercialização de imóveis próprios.

2. Diz que procede à aquisição de imóveis que podem ter como destinação a locação ou a comercialização a terceiros, dependendo da oportunidade ou momento. Portanto, um imóvel adquirido que esteja gerando receita de aluguel pode, a partir de sua desocupação pelo locatário, passar à condição de estoque de imóvel para a venda.

3. Diante dessa variação na condição de determinados imóveis, ora como geradores de receitas de aluguel, ora como bens destinados à venda, a consultante indaga a forma correta do registro contábil desses bens, se no ativo circulante, como estoque de imóveis, ou se no ativo permanente, como imobilizado.

4. Entende que, se o imóvel é adquirido com o objetivo específico de venda, deverá ser registrado no ativo circulante. Se o imóvel tem como objetivo a locação, deverá ser registrado no ativo imobilizado. Mas se o imóvel que estava locado, gerando renda de aluguel, registrado no imobilizado, passar à condição de imóvel para venda, deverá ser transferido para o ativo circulante, como estoque para venda, devendo com isso, quando ocorrer a venda, ser tributado como receita da atividade da empresa.

5. Aduz que a classificação contábil tem influência direta e significativa na apuração dos tributos devidos quando da alienação do bem. Se estiverem classificados como imóvel para revenda, no ativo circulante, a receita de venda irá compor a base de cálculo do PIS e da Cofins, e na apuração do IRPJ e CSLL deverá ser acrescida às demais receitas na apuração do lucro presumido (8% e 12%), para depois serem aplicadas as alíquotas do IRPJ (15%) e da CSLL (9%). Entretanto, se os referidos imóveis estiverem classificados no ativo imobilizado, quando forem alienados, deverá ser feita a apuração do ganho de capital (receita de venda menos custo líquido contábil), que será acrescido à base de cálculo do IRPJ e CSLL, mas a receita de venda não sofrerá incidência do PIS e da Cofins.

6. Ressalta ainda não haver mais o efeito da correção monetária do balanço, para fins de avaliação e definição da forma correta para a classificação contábil do bem.

7. Isso posto, pergunta:

- a) Está correto o seu entendimento de que, uma vez que o seu objeto social inclui a comercialização de imóveis próprios, a tributação na venda de imóveis deverá ser feita sempre como receita da atividade e não como ganho de capital na venda de bem do ativo imobilizado?
- b) Caso contrário, qual procedimento deverá adotar em relação a contabilização e tributação dos mencionados imóveis?

Fundamentos

8. Em questão o tratamento tributário relativo ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, a ser dado a vendas de imóveis realizadas por empresa que explora a locação e comercialização de imóveis próprios, sendo optante pelo lucro presumido.

9. A Lei nº 10.637/2002, com a redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, estabelece:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas :
(...)

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

10. De sua vez, a Lei nº 10.833/2003, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, prevê:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas :
(...)

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;
(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto : (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
(...)

11. No que respeita ao registro contábil, a Lei nº 6.404, de 1976, tem o seguinte comando:

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

IV - no ativo imobilizado: 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;
(...)

12. Tendo sido levada a questão ao exame da Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, na 1ª Reunião de Tributação realizada de 28 a 30 de março de 2007, essa coordenação expendeu a seguinte solução:

“Do ponto de vista da aquisição de um bem, a simples intenção ou pretensão de vendê-lo já descaracteriza a sua incorporação ao imobilizado.

REQUISITOS PARA CLASSIFICAÇÃO NO IMOBILIZADO:

- *A entrada de um bem no ativo imobilizado tem como condição básica a expectativa de permanecer no patrimônio da pessoa jurídica por mais de 12 meses com a finalidade de ser utilizado na manutenção das atividades da pessoa jurídica (ex: alugar).*

No caso de prazo inferior, o contribuinte deverá provar que não havia expectativa inicial de comercializar o bem.

- *No caso dos imóveis alugados também deve ser demonstrado que havia expectativa de auferir benefícios econômicos com as locações.*

- *No caso de imóveis para atividades administrativas, devem ser apresentadas provas de que tais bens estavam destinados a estas atividades.*

Em não sendo satisfeitos os requisitos, para fins fiscais a classificação do bem no imobilizado é indevida, o que não permite a exclusão da receita auferida na alienação deste bem da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.”

13. Com efeito, cabe aplicar ao presente caso as normas contábeis e fiscais que regulam o registro dos bens no ativo da pessoa jurídica. A propósito, o Parecer Normativo CST nº 3, de 28 de janeiro de 1980, publicado no Diário Oficial da União (DOU), de 4 de fevereiro de 1980, embora elaborado para empresas então sujeitas à correção monetária de contas integrantes do balanço comercial, aproveita à questão em exame. Dele são transcritos a ementa e alguns itens:

“Para os efeitos da legislação do imposto de renda, os bens que se destinem à exploração do objeto social ou à manutenção das atividades da pessoa jurídica devem permanecer classificados em contas do ativo permanente até o momento de sua alienação, baixa ou liquidação.

(...)

4. *Por outro lado, convém notar que os resultados obtidos pela pessoa jurídica na alienação, baixa ou liquidação de bens do ativo permanente são considerados na sistemática do Decreto-lei nº 1.598/77, ganhos ou perdas de capital (art. 31) e, por conseguinte, classificados como resultados não operacionais; tendo em vista que esses resultados têm influência na formação do lucro da exploração (art. 19), é fácil compreender que a transferência de bens do ativo permanente para outros grupamentos também pode acarretar consequências na base de cálculo do lucro isento ou do lucro sujeito a alíquotas reduzidas.*

5. *Por conseguinte, tendo em vista os reflexos da alteração pretendida na apuração dos resultados da pessoa jurídica, é evidente que o contribuinte não tem a faculdade de classificar as contas, ou reclassificá-las, segundo critérios subjetivos de suas conveniência. Ao contrário, impõe-se a rigorosa observância dos preceitos da lei comercial e fiscal.*

6. *Os critérios de classificação a serem observados devem ser aqueles consubstanciados nos arts. 178 a 182 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, aplicável por expressa determinação do parágrafo 4º do art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77. No caso sob exame, a reclassificação, para o ativo circulante, de direitos registrados no ativo imobilizado fere frontalmente disposições do art. 179 da Lei nº 6.404/76. Segundo a alínea I dessa norma,*

somente podem ser incluídos no ativo circulante os direitos de crédito e os que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio ou da indústria da companhia, além das disponibilidades e das aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

7. *Por outro lado, a Instrução Normativa SRF nº 071, de 29 de dezembro de 1978, determina expressamente que é vedado à pessoa jurídica deixar de corrigir quaisquer das contas do ativo permanente, ou corrigir contas do passivo não autorizadas por lei. Esse comando elimina a possibilidade da adoção de critérios de classificação diversos daqueles nomeados na lei.*

8. *Em face do exposto, impõe-se a conclusão lógica de que a simples pretensão da pessoa jurídica no sentido de alienar bens destinados a utilização na exploração do objeto social ou na manutenção das atividades da empresa não autoriza, para os efeitos da legislação do imposto de renda, a exclusão dos elementos correspondentes registrados em contas do ativo permanente, devendo a cifra respectiva continuar integrando aquele agrupamento até a alienação, baixa ou liquidação do bem.”(grifos não constam do original)”*

14. Atualmente não há correção monetária do balanço, mas, ainda assim, é fácil concluir que os motivos que levaram à elaboração do parecer normativo acima transcrito persistem.

15. O art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 30 de dezembro de 1977, ainda vigente, é matriz legal do art. 418 do RIR/1999. Assim, ainda hoje, os resultados obtidos na alienação de bens do ativo permanente são considerados ganhos ou perdas de capital e, portanto, classificados como não operacionais.

16. Por outro lado, os prejuízos não operacionais, apurados a partir de 1996, somente poderão ser compensados com lucros não operacionais, de acordo com o art. 551 do RIR/1999. Dessa forma, se todo bem ou direito classificado no ativo permanente for, quando houver intenção de sua alienação, reclassificado para o circulante e o resultado desta venda for operacional, a restrição acima mencionada perderia muito de sua eficácia por artifícios contábeis inadequados. Tal entendimento não pode prosperar.

17. O imóvel adquirido para ser destinado a produzir renda de aluguel deve, pois, permanecer classificado em conta do ativo permanente até o momento de sua alienação. O resultado decorrente da operação considera-se não operacional.

18. Por fim, é de se lembrar que o Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, dispõe:

Art. 96. *A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.
(...)*

Art. 100. *São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.” (grifos não constam do original).

Conclusão

19. À vista do exposto, respondo ao consulente que:

- a) Não está correto o seu entendimento de que, uma vez que o seu objeto social inclui a comercialização de imóveis próprios, a tributação na venda de imóveis deverá ser feita sempre como receita da atividade e não como ganho de capital na venda de bem do ativo imobilizado.
- b) Deverá proceder em relação ao registro contábil no ativo permanente e apuração do valor tributável pelo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins quando da alienação dos imóveis de que trata a consulta segundo as orientações expostas na presente fundamentação legal.

Ordem de Intimação

20. Dê-se ciência desta solução.

21. [...].

22. Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta serão solucionados em instância única, não comportando assim a presente solução de consulta recurso de ofício ou voluntário. Excepcionalmente, se o interessado 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 SRF nº 740/2007, art. 16.

Belo Horizonte, 18 de junho de 2007.

FRANCISCO PAWLOW

Chefe/DISIT/6ª R.F.

Competência delegada pela Portaria SRRF n.º 112/1999 (DOU de 26/05/1999)