



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 251 - Cosit

Data 12 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO. RECLASSIFICAÇÃO PARA O CIRCULANTE. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.

A alienação de bem do ativo immobilizado por sociedade empresária optante pelo lucro presumido deve ser tributada pelo IRPJ segundo as regras aplicáveis ao ganho de capital, ainda que tenha havido a reclassificação do bem para o circulante.

Dispositivos legais: Decreto nº 9.580, de 2018, art. 222; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §4º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, II; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 200 e 215, § 14.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

IMÓVEL DESTINADO À VENDA. IMÓVEL CLASSIFICADO NO IMOBILIZADO. CONTRATO DE LOCAÇÃO. VIGÊNCIA. AUFERIMENTO DE RECEITA DE LOCAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Constitui receita de locação, tributada pelo IRPJ, aquela auferida pela sociedade empresária, em razão de contrato de locação em vigor, ainda que sobre imóveis disponibilizados para venda, independentemente de essa venda vir no futuro a ser tributada como ganho de capital em função de se referir a bens do ativo immobilizado, ou como receita de venda de imóveis em função de se referir a bens construídos ou adquiridos para revenda.

Dispositivos legais: Decreto nº 9.580, de 2018, art. 208; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15, §1º, III, c; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26 e 33, § 1º, IV, c.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO. RECLASSIFICAÇÃO PARA O CIRCULANTE. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO

A alienação de bem do ativo imobilizado por sociedade empresária optante pelo lucro presumido deve ser tributada pela CSLL segundo as regras aplicáveis ao ganho de capital, ainda que tenha havido a reclassificação do bem para o circulante.

Dispositivos legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §4º e 20; Lei nº 9.430, de 1996, art. 29, II; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 200 e 215, § 14.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

IMÓVEL DESTINADO À VENDA. IMÓVEL CLASSIFICADO NO IMOBILIZADO. CONTRATO DE LOCAÇÃO. VIGÊNCIA. AUFERIMENTO DE RECEITA DE LOCAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Constitui receita de locação, tributada pela CSLL, aquela auferida pela sociedade empresária, em razão de contrato de locação em vigor, ainda que sobre imóveis disponibilizados para venda, independentemente de essa venda vir no futuro a ser tributada como ganho de capital em função de se referir a bens do ativo imobilizado, ou como receita de venda de imóveis em função de se referir a bens construídos ou adquiridos para revenda.

Dispositivos legais: Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 15, §1, III e 20; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26 e 34, § 1º, III.

Relatório

A pessoa jurídica consulente, *informando ser tributada pelo lucro presumido*, pontua ter *por objeto social, desde a sua constituição, a compra e a venda de bens imóveis, inclusive intermediação dessas operações, bem como a locação de imóveis próprios ou de terceiros; loteamento e incorporação imobiliária; participação e ou parceria em empreendimentos imobiliários e, também, a administração de negócios e empreendimentos em geral, tais como alugueres, loteamentos, condomínios, inclusive lançamentos imobiliários.*

2. Observa que *os imóveis registrados no ativo imobilizado da sociedade empresária o foram por ocasião da sua constituição, visto que a integralização do capital pelos sócios se deu mediante a transferência de propriedade desses imóveis, que foram sempre objeto de locação, alguns para empresas ligadas e outros para empresas sem qualquer vinculação societária com a consulente.*

3. Acrescenta que *as receitas produzidas por tais locações imobiliárias sofrem tributação, no regime do lucro presumido, mediante a aplicação do percentual de 32% sobre o valor auferido, sobre cujo resultado é então aplicada a alíquota de 15% a título de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e a de 9%, a título de Contribuição Social Sobre o*

Lucro Líquido – CSLL, nos termos do inciso III, do art. 15 e final do art. 20, ambos da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

4. *Detalha que em determinado momento adquiriu um novo bem imóvel, que foi registrado contabilmente na conta estoque de mercadorias, posteriormente revendido e o valor de venda tributado como receita de atividade imobiliária, conforme previsto nos arts. 224, 518 e 519, do Regulamento do Imposto de Renda — RIR, e no caput do art. 15, da Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 28, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 3º, da IN SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004.*

5. *Tal tributação como receita da atividade consiste, assim, na aplicação, sobre o valor auferido pela venda do imóvel, do percentual incidente sobre a atividade, 8%, para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, sobre o produto encontrado, a base de cálculo, aplicando-se a alíquota de 15% e a de 9%, de modo a se apurar o valor devido de cada um dos tributos respectivamente.*

6. *Dito o que pontua a Consulente que atualmente necessita vender alguns imóveis antigos, hoje ainda alugados e registrados no ativo imobilizado, pretendendo antes da venda transferir o bem imóvel ainda locado e registrado no ativo imobilizado para o ativo circulante, passando o imóvel a integrar o estoque de mercadorias/produtos/bens objeto de venda a terceiros em geral, enquadrando assim a futura receita como oriunda da atividade imobiliária e tributar a operação na forma descrita no item XX anterior.*

7. *Expressa seu entendimento de que o imóvel transferido para a conta estoque pode continuar a ser alugado até a data da venda, porque a receita de locação não é aspecto impeditivo para descaracterizar a receita da venda do imóvel como receita de atividade imobiliária etc. aliado ao fato de que ambas as atividades sempre estiveram previstas no objeto social da sociedade.*

8. *Uma vez concluída a exposição do questionamento e do seu entendimento, por fim tece as seguintes indagações:*

- a) A transferência dos imóveis da conta ativo imobilizado para ativo circulante – estoques deve se dar antes da venda do imóvel, não sendo necessário prazo mínimo de permanência no estoque para que a receita auferida na venda seja considerada oriunda de atividade imobiliária?*
- b) Sendo a venda descrita no item anterior caracterizada como atividade imobiliária, o regime tributário aplicável na operação é o previsto nos arts. 224, 518 e 519 do RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, caput do art. 15, da Lei nº 9.249, de 1995, para o Imposto de Renda, e pela Contribuição Social Sobre o Lucro, o estabelecido pela Lei nº 7.689, de 1988, art. 57, da Lei nº 8.981, de 1995, e art. 28, da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 3º, da IN SRF nº 390, de 2004 e demais legislações pertinentes?*
- c) Sobre os bens imóveis transferidos e ou já integrantes do ativo circulante – estoques, a consulente pode continuar auferindo receita*

de locação até a data da sua venda, tributando a receita de locação com base no lucro presumido (à alíquota de 32%), nos termos do inciso III, do art. 15 e final do art. 20, da Lei nº 9.249, de 1995?

Fundamentos

9. Examinemos, inicialmente, as regras constantes do Regulamento do Imposto de Renda atualmente vigente, aquele aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 — RIR/2018, atinentes à base de cálculo a ser apurada no regime do lucro presumido:

TÍTULO IX

DO LUCRO PRESUMIDO

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES GERAIS

(...)

Art. 591. A base de cálculo do imposto sobre a renda e do adicional, em cada trimestre, será determinada por meio da aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta definida pelo art. 208, auferida no período de apuração, deduzida das devoluções e das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, e observado o disposto no § 7º do art. 238 e nas demais disposições deste Título e do Título XI (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º e art. 25, caput, inciso I).

(...)

Ganhos de capital e outras receitas

Art. 222. Os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 208 serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto sobre a renda (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, caput; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º Na apuração dos valores de que trata o caput, deverão ser considerados os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 3º).

§ 2º O ganho de capital nas alienações de bens ou direitos classificados como investimento, imobilizado ou intangível 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 2º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 3º Para fins do disposto no § 2º, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 4º).

§ 4º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto sobre a renda no momento em que forem apurados (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 5º).

§ 5º Para fins do disposto no caput, os ganhos e as perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 6º).

§ 6º O disposto no § 5º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto sobre a renda (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 7º).

§ 7º O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 1º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º):

I - aos rendimentos tributados provenientes de aplicações financeiras de renda fixa e renda variável; e

II - aos lucros, aos dividendos ou ao resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial.

§ 8º Não serão computados na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda:

I - a parcela equivalente à redução do valor das multas, dos juros e do encargo legal em decorrência do disposto nos art. 1º ao art. 3º da Lei nº 11.941, de 2009 (Lei nº 11.941, de 2009, art. 4º, parágrafo único);

II - os créditos presumidos de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI de que trata o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - Inovar-Auto (Lei nº 12.715, de 2012, art. 41, § 7º, inciso II); e

III - os créditos apurados no âmbito do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - Reintegra (Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, art. 22, § 6º).

10. Por seu turno, o art. 208 do RIR/2018 estabelece que:

Art. 208. A receita bruta compreende (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, caput):

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 do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do caput.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º):

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 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

§ 2º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou do contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 4º).

§ 3º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 2º (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 5º).

11. Especificamente em relação à atividade imobiliária, o art. 34 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, alterando o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, mediante inclusão do § 4º, dispositivo abaixo transcrito com grifo acrescentado de modo a conferir maior clareza ao presente exame, determina que a receita da atividade é aquela oriunda, quanto aos imóveis comercializados, da venda destes imóveis desde que **construídos ou adquiridos para a revenda**:

Art. 34. Os arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passam a vigorar com a seguinte redação

"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](#). [\(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#)

(...)

*§ 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." (NR)*

12. Como se vê, na atividade imobiliária, a receita da atividade é aquela produzida pela venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, o que não acontece nos casos em que um imóvel, como é o caso descrito pela Consulente, ingressou no patrimônio da

sociedade mediante subscrição do capital social e inscrição no imobilizado em razão da sua destinação original coerente com tal inscrição contábil e, portanto, diversa da atividade de comercialização imobiliária em si.

13. Diante do que se constata que as alienações de imóveis do ativo imobilizado são tributadas na forma do art. 222, do RIR/2018, ainda que tenha havido reclassificação de tais bens para o ativo circulante em virtude da modificação da destinação do mesmo bem.

14. A IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017 que, no § 14, do art. 215e no art. 200, sintetiza tal entendimento, tanto para o IRPJ, quanto para a CSLL, nos seguintes termos:

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

...

§ 14. O ganho de capital nas alienações de ativos não circulantes classificados como investimento, imobilizado ou intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil estabelecido no § 1º do art. 200.

Art. 200. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital e computados na determinação do lucro real e do resultado ajustado, os resultados na alienação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda.

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou da perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos.

15. Quanto as demais atividades da consultante que não estão sujeitas à apuração do ganho de capital, reproduzimos os dispositivos abaixo, que definem, para a formação da base de cálculo do lucro presumido e do resultado presumido, os percentuais de presunção incidentes sobre a receita bruta na forma dos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995: presunção geral de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL e presunções específicas para algumas

atividades destacadas. A Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que dispõe sobre a determinação e o pagamento do IRPJ e da CSLL, disciplina essa matéria nos seguintes termos:

Art. 33. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º Nas seguintes atividades o percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput será de:

(...)

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida:

(...)

c) nas atividades imobiliárias relativas a desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda e a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda; e

IV - 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

(...)

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

(...)

Art. 34. A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O percentual de que trata o caput será de 32% (trinta e dois por cento) para as atividades de:

(...)

III - administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

(...)

Art. 26. 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.

16. Quanto ao questionamento acerca da possibilidade ou não de haver o auferimento de receitas de aluguéis produzidos por tais imóveis destinados à venda, cumpre observar inexistir incompatibilidade, visto que tais negócios são válidos e passíveis de contratação entre os interessados, inexistindo impedimento nas normas de direito privado, sendo, na esfera tributária, considerado rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, assim como os proventos de qualquer natureza, em cujo âmbito estão também entendidos quaisquer acréscimos patrimoniais auferidos pela pessoa física ou jurídica, a teor do art. 43, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional, a seguir transcrito, juntamente com os arts. 44 e 45, também de interesse à presente análise:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

17. Também inexistem, na norma tributária, qualquer limitação ou qualificação capaz de negar o reconhecimento das tais receitas geradas pelos imóveis, cujos percentuais de presunção do lucro e resultado estão expressos na norma.

Conclusão

18. Diante dos fundamentos apresentados, responde-se à consultante que:

-
- 1) a alienação de ativo imobilizado por pessoa jurídica que explore atividade imobiliária e que seja optante pelo lucro presumido deve ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL segundo as regras aplicáveis ao ganho de capital, ainda que tenha havido a reclassificação desse bem para o circulante;
 - 2) constitui receita da atividade de locação ou cessão de bens imóveis, tributada pelo IRPJ e pela CSLL aquela auferida em razão de contrato de locação de imóveis ainda que esses imóveis encontrem-se classificados como disponíveis para venda, independentemente de essa venda vir no futuro a ser tributada como ganho de capital.

Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

MILENA REBOUÇAS NERY MONTALVÃO
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à Consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit