



Solução de Consulta nº 45 - Cosit

Data 24 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

REGIME DE TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. FATO GERADOR. MOMENTO. EFEITOS.

No regime de tributação com base no lucro presumido, no caso de apuração de ganho de capital na alienação de bem do ativo não circulante (imobilizado), considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

- 1) no caso de alienação à vista, a receita bruta será reconhecida na data em que se efetivar a alienação, sendo indiferente falar em regime de competência ou de caixa, pois são coincidentes a data da efetivação da alienação e a data do recebimento do preço;
- 2) no caso de alienação a prazo, sendo a pessoa jurídica optante pelo regime de caixa, a receita bruta da alienação será reconhecida na medida do efetivo recebimento;
- 3) no caso de alienação a prazo, sendo a pessoa jurídica optante pelo regime de competência, a receita bruta de alienação será reconhecida no momento de efetivação do contrato de operação de compra e alienação, ainda que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, (CTN), arts. 43 e 116; Lei nº 7.450, de 1985, art. 51; Lei nº 10.406, de 2002, (Código Civil), arts. 107 e 108; Decreto nº 9.580, de 2018, (RIR/2018), arts. 210, 591, 595; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 214, 215, 223 e 223-A.

Relatório

A pessoa jurídica acima mencionada, por seu representante legal, formula consulta com o seguinte teor:

I - DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

Para fins de apuração do ganho de capital, considera-se ocorrido o fato gerador no momento da alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos - afins.

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, quando o contribuinte, lucro presumido, deve reconhecer como acontecido o fato gerador da alienação para determinação do ganho de capital e cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

II - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Dispositivos Legais: Arts. 114 a 116 da Lei nº 5.172/66 (CTN); art. 51 da Lei nº 7.450/85; art. 3º. § 2º e 3º, da Lei nº 7.713/88 e art. 503 do RIR/2018.

III - QUESTIONAMENTOS

- 1) Quando o contribuinte, lucro presumido, deve considerar como ocorrido o fato gerador (alienação) de um bem do ativo não circulante (imobilizado) para determinação do ganho de capital e cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica na alienação de bens do ativo não circulante, no momento do efetivo recebimento total?
- 2) Quando o contribuinte, lucro presumido, deve considerar como ocorrido o fato gerador (alienação) de um bem do ativo não circulante (imobilizado) para determinação do ganho de capital e cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica na alienação de bens do ativo não circulante, no momento da escritura do imóvel em cartório?
- 3) Quando o contribuinte, lucro presumido, deve considerar como ocorrido o fato gerador (alienação) de um bem do ativo não circulante (imobilizado) para determinação do ganho de capital e cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica na alienação de bens do ativo não circulante, no momento do registro do novo proprietário na matrícula do imóvel?
- 4) Quando o contribuinte, lucro presumido, deve considerar como ocorrido o fato gerador (alienação) de um bem do ativo não circulante (imobilizado) para determinação do ganho de capital e cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica na alienação de bens do ativo não

circulante, no momento do contrato de compra e venda caso o contrato seja irrevogável?

Fundamentos

2. De início, convém esclarecer que a finalidade do processo administrativo de consulta no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, previsto nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é assegurar ao sujeito passivo os esclarecimentos de suas dúvidas acerca da interpretação da legislação tributária ou aduaneira, nos termos em que foi proposta a consulta.

3. Na presente, apesar de o sujeito passivo consulente ter formulado 4 (quatro) questionamentos, percebe-se que a consulta, em síntese, diz respeito, no caso de pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, ao momento de ocorrência do fato gerador referente à alienação de bem do ativo não circulante (imobilizado), para fins de apuração do ganho de capital.

4. Ainda que não haja na petição apresentada informação sobre a forma de reconhecimento das receitas, considerando a opção pelo lucro presumido, a presente solução de consulta abordará a tributação no regime de competência e de caixa, previstos na legislação vigente.

5. Pois bem. Feitas essas breves considerações, passa-se agora a análise da matéria em discussão.

6. Conforme o art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), o fato gerador do imposto sobre a 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.

7. O Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), determina a composição da base de cálculo do imposto das pessoas jurídicas nos seguintes termos:

Art. 210. A base de cálculo do imposto sobre a renda, determinada segundo a lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 44 e art. 144; Lei nº 8.981, de 1995, art. 26; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 1º Integram a base de cálculo todos os ganhos e os rendimentos de capital, independentemente da denominação que lhes seja dada, 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 daquele previsto na norma específica de incidência do imposto sobre a renda (Lei nº 7.450, de 1985, art. 51; Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, caput, inciso II, e art. 27, caput, inciso II).

§ 2º A incidência do imposto sobre a renda independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da sua origem e da sua forma de percepção. (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º)

(...)

TÍTULO IX

DO LUCRO PRESUMIDO

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES GERAIS

(...)

Base de cálculo

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).

(...)

OS GANHOS DE CAPITAL E DAS DEMAIS RECEITAS

Art. 595. Os ganhos de capital, os rendimentos e os ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo disposto nos art. 591 e art. 592, 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, e os demais valores determinados neste Regulamento serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Título, para fins de incidência do imposto sobre a renda e do adicional, observado o disposto nos art. 238, art. 239 e no § 3º do art. 249, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, **caput**, inciso II).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o seu valor contábil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, § 1º).

(Grifo nosso)

8. Nesse sentido, também são as disposições da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, conforme abaixo:

DA TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO E NO RESULTADO PRESUMIDO

CAPÍTULO I

DA OPÇÃO

Art. 214. As pessoas jurídicas não enquadradas nas disposições contidas no art. 59, cuja receita total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando for inferior a 12 (doze) meses, poderão optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no art. 236, a opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§ 2º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da 1ª (primeira) ou única quota do IRPJ devido correspondente ao 1º (primeiro) período de apuração de cada ano-calendário.

(...)

CAPÍTULO II

DA DETERMINAÇÃO

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.

(...)

§ 3º Serão acrescidos às bases de cálculo de que tratam o caput e o § 1º:

I - os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo caput e pelo § 1º, auferidos no mesmo período, inclusive:

[...]

(Grifo nosso)

9. Quanto à forma de reconhecimento das receitas, esclarece-se que, em regra, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido as reconhecem pelo regime de competência, sendo, neste caso, o momento de incidência do imposto sobre a renda o seu auferimento, consoante dispõe o art. 209 do RIR/2018:

RIR/2018

DA BASE DE CÁLCULO E DO PERÍODO DE APURAÇÃO

Art. 209. O imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas e das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos nas operações ou nas atividades estranhas à sua finalidade, será

devido à medida que os rendimentos, os ganhos e os lucros forem sendo auferidos (Lei nº 5.764, de 1971, art. 85, art. 86, art. 88 e art. 111; Lei nº 8.981, de 1995, art. 25; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 55).

(Grifo nosso)

10. No entanto, também por opção, a pessoa jurídica poderá adotar, dentro dessa sistemática, o critério de reconhecimento de suas receitas na medida do recebimento – regime de caixa, na forma disciplinada pelos arts. 215, 223, 223-A e 224, da IN RFB nº 1.700, de 2017, transcritos a seguir:

CAPÍTULO II

DA DETERMINAÇÃO

Art. 215.

(...)

§ 9º O lucro presumido e o resultado presumido serão determinados pelo regime de competência ou de caixa.

(...)

CAPÍTULO VIII

DO REGIME DE CAIXA

Art. 223. A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa deverá indicar, nesse livro, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese prevista neste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma prevista na legislação comercial deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º Na hipótese prevista neste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

§ 4º O cômputo da receita em período de apuração posterior ao previsto neste artigo sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do IRPJ e da CSLL com o acréscimo de juros de mora e de multa de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação específica.

Art. 223-A. A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas à medida do recebimento e passar a adotar o critério de reconhecimento segundo o regime de competência deverá reconhecer no mês de dezembro do ano-calendário anterior àquele em que ocorrer a mudança de regime as receitas auferidas e ainda não recebidas. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)

§ 1º A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que durante o ano-calendário incorrer na obrigação de apurar o imposto pelo lucro real deverá oferecer à tributação as receitas auferidas e ainda não recebidas, no período de apuração anterior àquele em que ocorrer a mudança do regime de tributação. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)

§ 2º Na hipótese prevista no § 1º, as receitas auferidas e ainda não recebidas deverão ser adicionadas às receitas do período de apuração anterior à mudança do regime de tributação, para fins de recalcular o IRPJ e a CSLL do período, e a diferença apurada, após compensação do tributo pago, deverá ser recolhida, sem multa ou juros moratórios, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que incorreu na obrigação de apurar o imposto pelo lucro real. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)

Art. 224. A pessoa jurídica que apura a CSLL com base no resultado presumido somente poderá adotar o regime de caixa na hipótese de adotar esse mesmo regime para apurar o IRPJ com base no lucro presumido.

(Grifo nosso)

11. À vista do acima exposto, o ganho de capital (fato gerador do imposto sobre a renda) é parcela integrante da base de cálculo do lucro presumido, que, no caso de venda bens classificáveis no ativo não circulante (imobilizado), será a diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo custo contábil (§1º do art. 595 do RIR/2018).

12. Entre os dispositivos que ensejaram a consulta, a Consultante indicou os §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que estabelece que para fins de apuração do ganho de capital, serão consideradas as operações especificadas nesse dispositivo. Embora o aludido § 3º do art. 3º refira-se ao imposto sobre a renda, ele não se aplica às pessoas jurídicas, pois a lei em que ele está contido estabeleceu normas específicas para a apuração desse tributo pelas pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, conforme disposto nos seus arts. 1º e 2º, abaixo reproduzidos:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, **por pessoas físicas** residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas **por esta Lei**.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

(Grifo nosso)

13. Possivelmente, a Consulente entendeu que os §§ 2º e 3º do art. 3º fossem aplicáveis às pessoas jurídicas porque o **caput** do referido art. 3º menciona o vocábulo “imposto” sem especificar quais seriam pessoas sujeitas a ele, como pode ser observado a seguir:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

[...]

(Grifo nosso)

14. Todavia, os já citados arts. 1º e 2º delimitam que os dispositivos dessa lei estão restritos à tributação das referidas pessoas físicas, no tocante aos rendimentos e ganhos de capital. E, assim, o art. 3º deve ser interpretado em conjunto com os artigos antecedentes.

15. Apesar disso, existe disposição assemelhada em outra lei, que estabelece normas para tributação de ganhos e rendimentos de capital pelo imposto sobre a renda quando forem auferidos tanto por pessoas físicas quanto por jurídicas. Tal dispositivo é o art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, *in verbis*:

Art 51 - Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda 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 de renda.

16. Desse modo, no caso de alienação de bem imóvel, basta a transmissão ou promessa de transmissão a qualquer título, mesmo que por instrumento particular, para que se considere ocorrido o fato gerador, ou seja, adquirida a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza. No caso em tela, qualquer que seja a situação em que ocorra a alienação do bem classificável no ativo não circulante (imobilizado), para fins de apuração do ganho de capital, encontra respaldo nas disposições do art. 116 do CTN:

Art. 116. Salvo disposição 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 se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza efeitos que normalmente lhes 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. (incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

17. Outrossim, considerando que a Consulente informou a atividade agrícola (cultivo de soja) como principal, a hipótese de alienação (imóvel rural) do ativo imobilizado integrante do grupo do ativo não-circulante da entidade ser realizada sob as regras do regime de tributação com base no lucro presumido, é conveniente observar o art. 19 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que considera o custo de aquisição do imóvel rural o Valor da Terra Nua – VTN declarado pelo proprietário, nos seguintes termos:

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.

Conclusão

18. Em vista do exposto acima, quanto aos questionamentos apresentados, considera-se, para fins de apuração de ganho de capital na alienação de bem do ativo não circulante (imobilizado), no regime de tributação com base no lucro presumido, ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

18.1. no caso de alienação à vista, a receita bruta será reconhecida na data em que se efetivar a alienação, sendo indiferente falar em regime de competência ou de caixa, pois são coincidentes a data da efetivação da alienação e a data do recebimento do preço;

18.2. no caso de alienação a prazo, sendo a pessoa jurídica optante pelo regime de caixa, a receita bruta da alienação será reconhecida na medida do efetivo recebimento;

18.3. no caso de alienação a prazo, sendo a pessoa jurídica optante pelo regime de competência, a receita bruta de alienação será reconhecida no momento de efetivação do contrato de operação de compra e alienação, ainda que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso.

À consideração da chefia da Divisão de Tributação – Disit.

Assinado digitalmente
LUIZ MARCELLOS COSTA DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras - Cotir.

Assinado digitalmente
FRANCISCO RICARDO GOUVEIA COUTINHO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da DISIT/SRRF03

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-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