



Receita Federal

Divisão de Tributação da 4ª RF

| | |
|---------------------|----------------------------|
| PROCESSO | 00000.000000/0000-00 |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA | 4.005 – DISIT/SRRF04 |
| DATA | 2 de março de 2023 |
| INTERESSADO | CLICAR PARA INSERIR O NOME |
| CNPJ/CPF | 00.000-00000/0000-00 |

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. TRIBUTAÇÃO.

As receitas decorrentes da venda de imóveis, efetuadas por pessoa jurídica que exerça de fato e de direito atividade imobiliária, sob a sistemática do lucro presumido, sujeitam-se ao percentual de presunção de oito por cento para apuração da base de cálculo do IRPJ, ainda que os imóveis destinados a venda tenham sido adquiridos antes de formalizada na Junta Comercial a inclusão de tal atividade em seu objeto social.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, Lei nº 6.404, de 1976, Lei nº 9.249, de 1995, Lei nº 8.981, de 1995, Lei nº 9.430, de 1996.

VINCULAÇÃO ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 254, DE 2014, E Nº 7, DE 2021.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

RESULTADO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. IMOBILIZADO. INVESTIMENTO. RECEITA BRUTA. GANHO DE CAPITAL.

As receitas decorrentes da venda de imóveis, efetuadas por pessoa jurídica que exerça de fato e de direito atividade imobiliária, sob a sistemática do lucro presumido, sujeitam-se ao percentual de presunção de doze por cento para apuração da base de cálculo da CSLL, ainda que os imóveis destinados a venda tenham sido adquiridos antes de formalizada na Junta Comercial a inclusão de tal atividade em seu objeto social.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, Lei nº 6.404, de 1976, Lei nº 9.249, de 1995, Lei nº 8.981, de 1995, Lei nº 9.430, de 1996.

VINCULAÇÃO ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 254, DE 2014, E Nº 7, DE 2021.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

REGIME CUMULATIVO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. INCIDÊNCIA.

A pessoa jurídica que tem como objeto a exploração da atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis está sujeita à incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), em relação à receita bruta auferida com a venda de imóveis próprios, mesmo na hipótese de os imóveis vendidos já terem sido utilizados para locação a terceiros em período anterior à venda e, conseqüentemente, terem sido classificados no ativo imobilizado naquele período.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, Lei nº 10.637, de 2002, e art. 10, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

VINCULAÇÃO ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 254, DE 2014, E Nº 7, DE 2021.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

REGIME CUMULATIVO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. INCIDÊNCIA.

A pessoa jurídica que tem como objeto a exploração da atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis está sujeita à incidência cumulativa da Cofins, mediante a aplicação das alíquotas de 3% (três por cento), em relação à receita bruta auferida com a venda de imóveis próprios, mesmo na hipótese de os imóveis vendidos já terem sido utilizados para locação a terceiros em período anterior à venda e, conseqüentemente, terem sido classificados no ativo imobilizado naquele período.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, Lei nº 10.637, de 2002, e art. 10, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

VINCULAÇÃO ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 254, DE 2014, E Nº 7, DE 2021.

RELATÓRIO

A peticionária, devidamente qualificada, apresenta consulta respeitante à legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ.

2. Informa que, na constituição da sociedade em XX/XX/XXXX, houve a integralização de parte do capital social com XXXX terrenos, sendo os registros contábeis realizados no ativo imobilizado, na conta de bens imóveis. Como a Consulente apenas possuía 50% dos terrenos, não houve definição da destinação dos terrenos.

3. Ocorre que, em 1º de XXXX de XXXX, ocorreu a Xª alteração contratual por pedido de retirada de sóciXs, que receberam seus direitos em terrenos, na mesma proporção da integralização do capital social. Desta forma, a participação da Consulente nestes bens imóveis passa a ser da seguinte forma: em XX terrenos sua participação passou de 50% para 12,5%, e, no terreno que possuía a propriedade de 100%, sua participação passou para 25%.

4. Salaria que estes bens imóveis não foram objeto de uso em nenhuma das suas atividades operacionais, nem foram utilizados como sede da empresa, nem possuíram quaisquer rendimentos, nem na atividade operacional, nem em atividade estranha às suas operações.

5. Afirma que Xs sóciXs remanescentes na alteração contratual de XX/XX/XXXX, incluíram no objeto social da Consulente a atividade imobiliária com o propósito de destinar os terrenos para comercialização; e, conseqüentemente, houve a reclassificação contábil destes terrenos do ativo não circulante para o ativo circulante em conta de estoque.

6. Transcreve os itens 29 e 30 da Solução de Consulta COSIT nº 7, de 2021, por apresentar interpretação do artigo 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017; e reproduz a ementa da Solução de Consulta COSIT nº 254, de 2014.

7. Em seguida, apresenta o seguinte questionamento, literalmente:

“A receita a ser auferida com a comercialização dos terrenos, independentemente da sua classificação contábil no ativo circulante ou no ativo não circulante, pode ser considerada receita bruta para fins de apuração do IRPJ e da CSLL no âmbito do regime do Lucro Presumido, aplicando-se os percentuais de presunção de base de cálculo de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, e, no que se refere à COFINS e à contribuição para o PIS na modalidade do regime cumulativo, às alíquotas de 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente, da receita bruta?”

8. Ao final, presta as declarações exigidas pelo art. 14, incisos I a III, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

9. É o relatório.

FUNDAMENTOS

10. De início, é para sublinhar que este feito se habilita ao conhecimento, eis que preenche os requisitos legais de admissibilidade. Nada obstante, cabe frisar que a consulta não sobrestará prazos de recolhimento de tributo retido na fonte ou declarado (autolancado) antes ou depois da data de sua interposição, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, tampouco convalida informações e classificações fiscais aduzidas pelo consulente, sem prejuízo do poder-dever desta autoridade de, por meio de procedimento de fiscalização, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela respectiva solução, consoante o art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o art. 89, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e os arts. 19, 33, inciso II, e 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

11. Cabe, ainda, pontuar que a consulta relativa a tributos e contribuições administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil tem por finalidade o esclarecimento de dúvidas concernentes à legislação tributária federal, consoante os arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, os arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e os arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 2011. Presentemente, a regulamentação sobre o tema está detalhada na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

12. Assim, objetivando a consulta elucidar ambiguidade ou obscuridade porventura existentes em dispositivos da legislação tributária aplicável a fato determinado, encontra-se fora de seu âmbito o exame da validade de quaisquer operações constantes de documentos trazidos pelo consulente, como também a confirmação dos possíveis efeitos concretos de tais operações. Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade.

13. A consulente questiona se a receita a ser auferida com a comercialização dos terrenos, independentemente da sua classificação contábil, pode ser considerada receita bruta para fins de apuração do IRPJ e da CSLL no âmbito do regime do lucro presumido, aplicando-se os percentuais de presunção de base de cálculo de 8% e 12%, respectivamente, e, no que se refere à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade do regime cumulativo, às alíquotas de 3% e 0,65%, respectivamente, da receita bruta.

14. Antes da análise do mérito, merece ser destacado o fato de a Consulente não ter anexado aos autos a Xª alteração de seu Contrato Social, embora a esta tenha feito várias referências na inicial. Assim, esta Solução de Consulta Vinculada tem por fundamento as alegações apresentadas pela Consulente a respeito do conteúdo da dita alteração contratual, que não serão convalidadas neste ato administrativo por força do art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021:

Art. 45. As soluções de consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente.

15. Deve-se ressaltar, a título de esclarecimento, que apesar de a Consulente ter demonstrado a efetiva possibilidade de ocorrência da situação descrita na inicial, a circunstância de ainda não ter ocorrido faz com que os efeitos da consulta somente se aperfeiçoem se o fato concretizado e o objeto da relatado forem os mesmos, conforme o disposto no art. 13, §1º, e no art. 20, ambos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021:

Art. 13. A consulta deverá, em relação à matéria consultada:

(...)

§ 1º Caso a situação sobre a qual versa a consulta ainda não tenha ocorrido, o consulente deverá demonstrar sua vinculação à referida situação e a efetiva possibilidade de sua ocorrência.

(...)

Art. 20. No caso de consulta referente a fato não ocorrido, seus efeitos somente se aperfeiçoarão se o fato concretizado e o objeto da consulta forem os mesmos.

16. Adentrando no mérito processual, importa salientar que a matéria em apreço não é nova no âmbito da Coordenação-Geral de Tributação, podendo ser encontrados precedentes exarados em casos similares, dotados de força vinculante na alçada desta Secretaria Especial, ao abrigo do art. 33, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Se não, vejamos.

17. Destaque-se a Solução de Consulta Cosit nº 254, de 15 de setembro de 2014, que trata desta matéria nos seguintes termos:

Fundamentos

(...)

10. O regime de tributação do IRPJ com base no lucro presumido encontra previsão nos arts. 516 a 528 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, cuja matriz legal está na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

11. Dispõe o RIR/99 que a base de cálculo do imposto, nesse regime de tributação, é determinada a partir de percentuais que se aplicam sobre a receita bruta, conforme a seguir transcrito:

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput; III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares; b) intermediação de negócios; c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

§ 2º No caso de serviços hospitalares aplica-se o percentual previsto no caput.

§ 3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 2º).

(...) – (grifou-se)

12. Por sua vez, o art. 224 do mesmo Regulamento contém a definição de receita bruta:

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

13. Para fins de apuração da CSLL, aplicam-se as mesmas regras adotadas para a apuração do IRPJ, conforme vários dispositivos que assim estabelecem. São eles o art. 6º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; o art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e o art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, abaixo transcrito:

Art. 3º Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL

14. O art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, prevê os percentuais para a apuração da base de cálculo da CSLL pelo regime do lucro presumido. Esses percentuais são de 12% (doze

por cento) para as atividades em geral, e de 32% (trinta e dois por cento) para determinados serviços. Eis o dispositivo:

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.

15. Pois bem. A dúvida que motivou a consulta, nos moldes em que se encontra formulada, cinge-se à tributação relativa à venda de um imóvel, registrado em conta de estoque, adquirido antes da alteração do contrato social que incluiu as atividades de loteamento e compra e venda de imóveis dentre aquelas pertencentes ao objeto empresarial da consulente.

16. Nessa delimitação temática, a questão interpretativa a esclarecer é se a receita bruta de venda do imóvel efetuada em tais condições, por caracterizar a operação atividade imobiliária, sujeita-se aos percentuais de presunção do lucro.

17. Para responder a essa indagação, é necessário verificar se a aquisição do imóvel antes de formalizada no registro do comércio a inclusão da atividade imobiliária no objeto social da consulente é fator impeditivo à aplicação do percentual de presunção sobre a receita dessa alienação.

18. Considerar impedimento significa afirmar que a formação do estoque de bens para revenda somente pode se dar a partir da inclusão da atividade imobiliária no registro do comércio, de maneira que não seria possível um imóvel adquirido anteriormente à alteração contratual integrar o estoque dessa atividade econômica.

19. Contudo, parece intuitivo que esse raciocínio se mostra incompatível com a própria dinâmica e organização das entidades empresariais, que exigem, muitas vezes, a redefinição de suas atividades e a deliberação sobre a destinação a ser dada aos elementos patrimoniais, para fins de exploração do seu objeto social.

20. Assim, é legítimo concluir que, no processo de organização que abrange a inclusão das atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos e compra e venda de imóveis próprios e de terceiros, a pessoa jurídica poderá definir quais bens integram o seu estoque para venda, tanto aqueles adquiridos com o propósito negocial de venda, quanto aos bens previamente integrantes de seu patrimônio, para os quais há decisão de redirecioná-los ao comércio.

21. Postos em contexto esses aspectos inerentes à atividade empresarial, seria de surpreender que a legislação tributária condicionasse a incidência da margem presumida sobre as receitas da atividade imobiliária ao momento de aquisição dos imóveis destinados a venda. Inexiste, porém, tal restrição temporal.

22. De modo que, formado o estoque de imóveis para venda, a pessoa jurídica que explore atividade imobiliária, optante pelo lucro presumido, deverá considerar como receita bruta o montante recebido pelos bens vendidos, cuja base de cálculo

presumida do IRPJ e da CSLL, em cada mês, será determinada mediante a aplicação, respectivamente, do percentual de 8 % (oito por cento) e 12 % (doze por cento) sobre essa receita bruta auferida.

23. Torna-se irrelevante, portanto, o fato de o imóvel comercializado ter sido adquirido em época anterior, quando a atividade imobiliária ainda não figurava nos atos constitutivos como objeto social da pessoa jurídica.

24. Para considerar a receita como oriunda da sua atividade econômica, o que importa é que a pessoa jurídica exerça, de fato e de direito, a atividade imobiliária quando auferir tal receita decorrente da alienação do imóvel destinado a esse fim.

Conclusão

25. Com base no exposto, conclui-se que a receita decorrente da venda de imóveis, por pessoa jurídica que exerça, de fato e de direito, a atividade imobiliária, sob a sistemática do lucro presumido, estará submetida ao percentual de presunção de 8% e 12%, respectivamente, para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que os imóveis destinados a venda tenham sido adquiridos antes de formalizada na Junta Comercial a inclusão de tal atividade em seu objeto social.

18. Por seu turno, a Solução de Consulta Cosit nº 7, de 4 de março de 2021, estabelece:

Fundamentos

12 Vê-se que além do produto da venda de bens nas operações de conta própria, do preço da prestação de serviços e do resultado auferido nas operações de conta alheia, a receita bruta compreende ainda as demais receitas que sejam decorrentes da atividade principal da pessoa jurídica. Ainda, as receitas da atividade ou objeto principal devem compor o resultado operacional das atividades da entidade já que constituem os ingressos decorrentes das atividades ordinárias desenvolvidas.

13 Sendo assim, essas espécies de receita devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido mediante aplicação a elas do coeficiente de presunção a que se referem os arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995.

14 Diante disso, a elucidação da questão apresentada passa pelo correto enquadramento do tipo de receita destacado na petição de consulta. Afirma a consulente que imóveis inicialmente adquiridos para locação e, portanto, registrados em seu ativo não circulante são eventualmente postos à venda, sendo que ambas as operações (locação e venda) constam de seu objeto social. Eis a essência da dúvida formulada: se o fato de se estar a vender não um bem do estoque, mas um bem contabilizado em conta de ativo não circulante, faz com que incidam sobre o fato as regras tributárias atinentes ao ganho de capital.

15 A atividade principal deve ser compreendida como aquela correspondente ao objeto social da pessoa jurídica ou a que seja efetivamente verificada no cotidiano da empresa quando esta se afasta dos objetivos expressos em seu ato constitutivo. No caso concreto, tomando-se o objeto social da consulente como referencial de análise, extrai-se o seguinte de seu contrato social: "(i) compra, venda de imóveis; (ii) locação de imóveis próprios; (iii) assessoria consistente na prospecção de imóveis, análise de

viabilidade e na implantação de empreendimentos imobiliários; (iv) incorporação imobiliária, como titular ou participante; (v) prestação de serviços de administração de bens imóveis em geral e a administração e condomínios; e (vi) participação em outras sociedades como sócia quotista ou acionista, inclusive em sociedades em conta de participação”.

16 Trata-se de sociedade que explora o ramo imobiliário, exercendo diversas atividades pertinentes a essa empresa, dentre as quais a locação de imóveis próprios e a compra e venda de imóveis. Desse modo, tem-se que as receitas ordinárias, diretamente decorrentes das operações em si e o lucro, ambos originados dessas atividades, devem ser considerados, para fins de aplicação do disposto nos arts. 11 e 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, como receita bruta e lucro operacional.

17 Importante esclarecer, neste ponto, que a forma de escrituração contábil das operações por parte do contribuinte não é algo que tenha o condão de determinar, por si só, a norma de incidência tributária. Quanto a isso, inclusive, existe antiga orientação, consubstanciada no Parecer Normativo (PN) CST nº 347, de 1970, segundo a qual “às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte”.

18 Não obstante isso, é importante destacar que, nos termos do art. 109 do Código Tributário Nacional, os institutos, conceitos e formas do direito privado empregados na legislação tributária têm sua definição, conteúdo e alcance determinados de acordo com esse ramo do direito, cabendo à norma tributária apenas conferir-lhes os efeitos nesta seara.

Sendo assim, quando o dispositivo tributário prevê que as receitas decorrentes da alienação de investimentos, imobilizado ou intangível devem ser computadas para fins de determinação do ganho de capital, é necessário buscar no direito privado os contornos jurídicos desses subgrupos. Para tanto, vejamos o que dispõe a Lei nº 6.404, de 1976:

Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976

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

(...)

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)

(...)

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.

.....
19 Basicamente, a classificação de um ativo, cuja realização se dê no longo prazo (não circulante), como imobilizado ou intangível, e não como realizável a longo prazo ou investimentos, está diretamente relacionada à finalidade do ativo no contexto das atividades da pessoa jurídica. Sendo assim, se o ativo é destinado à manutenção destas ou exercido com essa finalidade, sendo corpóreo será classificado como imobilizado, sendo incorpóreo como ativo intangível.

20 Já a classificação como investimentos, quando não se referir a participações permanentes em outras sociedades, mostra-se residual, isto é, se o ativo não puder ser classificado como ativo realizável a longo prazo, nem como imobilizado ou intangível, ele será classificado como investimentos.

21 O Pronunciamento Técnico CPC 47 – Imobilizado (CPC 27), trilha a definição legal conferida para o imobilizado, vejamos:

Pronunciamento Técnico CPC 27

(...)

Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

22 Ainda, o CPC 27 prevê que aqueles ativos corpóreos, tangíveis, que forem mantidos “para aluguel a outros” também devem ser classificados como ativo imobilizado.

23 No caso do ativo imobilizado, a compreensão da possibilidade de locação a outros deve, necessariamente, considerar a característica essencial do ativo imobilizado: ele é destinado à manutenção das atividades ordinárias da pessoa jurídica ou exercido com essa finalidade. Em outras palavras, o ativo é necessário à consecução das operações da pessoa jurídica?

24 Desse modo, muito embora possa representar, em muitos casos, um fator de produção fundamental, o ativo não consiste no próprio núcleo dessas operações. Ademais, é importante frisar que os benefícios econômicos dele esperados decorrem do seu uso e não da sua venda ou da geração de rendimentos.

25 Por outro lado, na hipótese de a atividade principal, ordinária, da pessoa jurídica compreender a locação de imóveis próprios (terreno e/ou edificação), tem-se que esses ativos estariam no núcleo das suas operações, não exercendo, portanto, a função de contribuir com a consecução destas. Sendo assim, os benefícios econômicos deles esperados decorreriam, primordialmente, dos rendimentos a serem obtidos com a locação e não do seu uso. Neste caso, contabilmente, tais ativos devem ser considerados como “Propriedades para Investimento”, devendo ser classificados no ativo não circulante investimentos, conforme prescreve o Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedades para Investimento.

26 No caso em análise, a consulente afirma que, na sua atividade principal, realiza a venda e o aluguel de imóveis e que a operação descrita, a saber, a manutenção de imóveis para aluguel e posterior venda desses imóveis, é prática comum, o que denota habitualidade da operação, permitindo, assim, caracterizá-la como parte do ciclo operacional do seu negócio.

27 À luz das normas societárias e contábeis, depreende-se que os imóveis mantidos para aluguel e posterior venda, que integram as operações da consulente, deveriam ser classificados no ativo não circulante - investimentos, na condição de propriedade para investimento, enquanto alugados, devendo ser transferidos para o ativo circulante a partir do período que estiverem disponíveis para a venda.

28 De acordo com o § 1º do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, alhures, a alienação de ativos não circulantes classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, devem se submeter à apuração do ganho de capital, contudo, como já comentado, desde que tal alienação não represente objeto ou atividade principal da pessoa jurídica, nos termos dos arts. 11 e 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, esse comando é expresso da seguinte maneira:

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.

(...)

§ 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.

29 É importante destacar que a função do dispositivo é afastar a possibilidade de que simples reclassificações contábeis provoquem alterações na natureza da receita e de

sua tributação. Adotar o dispositivo na sua literalidade seria admitir que um simples “passeio” do bem pelo ativo não circulante gravaria a receita proveniente da alienação desse bem como não operacional. Ao cabo o dispositivo operaria de forma contrário ao seu propósito de criação.

30 Entrementes, para tal interpretação o requisito fundamental é que o imóvel, a qualquer tempo, não tenha sido destinado à manutenção das atividades da pessoa jurídica ou exercidos com essa finalidade, tampouco que a obtenção de rendimentos tenha se dado de forma estranha às suas operações, inclusive no que se refere à manutenção do imóvel exclusivamente para valorização, pois, do contrário, possuirá natureza econômica e jurídica de imobilizado ou investimento, conforme o caso. Por exemplo, o imóvel que seja ou tenha sido utilizado como sede da pessoa jurídica caracteriza-se como ativo imobilizado e, portanto, o resultado positivo obtido com a sua alienação representará ganho de capital nos termos da legislação tributária, ainda que o objeto ou a atividade principal da pessoa jurídica seja a alienação de imóveis.

31 Ainda, 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;

[...]

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; Lei nº 10.833, de 2003 Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

[...]

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; 33 A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins em regime cumulativo, estabelece que não integra a base de (...)

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.

(grifos não constam do original)

32 No que tange à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, cabe registrar que, sendo a consulente optante pelo lucro presumido, encontra-se ela submetida à incidência cumulativa dessas contribuições, conforme disciplinado pelo art. 8º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 10, II, da Lei nº 10.833, de 2003, transcritos a seguir:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

[...]

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

[...]

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; 33 A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins em regime cumulativo, estabelece que não integra a base de cálculo dessas contribuições a receita oriunda de alienação de bens do ativo não circulante, classificados como imobilizado.

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

(...)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

(...)

IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; e (Redação dada pela Lei nº 13.043 de 2014) (Vigência)

(grifos não constam do original)

34 Porém, essa mesma Lei determina no caput do seu art. 3º, supratranscrito, que o faturamento, que é a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, in verbis:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

.....
35 Logo, verifica-se que a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre a venda de imóveis próprios, nos casos em que a pessoa jurídica tenha como objeto a compra e venda de imóveis.

Conclusão

35 Ante o exposto, soluciona-se a presente consulta nos seguintes termos:

a) a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis próprios submetese ao percentual de presunção de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) para fins de determinação da base de cálculo do lucro presumido e do resultado presumido, respectivamente;

b) se os imóveis vendidos foram utilizados anteriormente para locação a terceiros, e essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, as receitas dela decorrente compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica;

c) a receita decorrente da alienação de bens do ativo não circulante, classificados como imobilizado ou investimento, ainda que os bens tenham sido anteriormente reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, deve ser objeto de apuração de ganho de capital que, por sua vez, deve ser acrescido às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL na hipótese em que essa atividade não constituir objeto da pessoa jurídica, não compor o resultado operacional da empresa nem a sua receita bruta.

d) A pessoa jurídica que tem como objeto a exploração da atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis está sujeita à incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e de 3% (três por cento), respectivamente, em relação à receita bruta auferida com a venda de imóveis próprios, mesmo na hipótese de os imóveis vendidos já terem sido utilizados para locação a terceiros em período anterior à venda e, conseqüentemente, terem sido classificados no ativo imobilizado naquele período.

19. Verifica-se que a Solução de Consulta Cosit nº 254, de 2014, em sua conclusão, dispõe que a receita decorrentes da venda de imóveis, por pessoa jurídica que exerça, de fato e de direito, a atividade imobiliária, sob a sistemática do lucro presumido, estará submetida ao percentual de presunção de 8% e 12%, respectivamente, para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que os imóveis destinados a venda tenham sido adquiridos antes de formalizada na Junta Comercial a inclusão de tal atividade em seu objeto social.

20. Tal disposição enquadra-se na hipótese trazida pela Consulente. Todavia, tornam-se necessárias algumas considerações a partir do disposto na Solução de Consulta Cosit nº 7, de 2021. Se não, vejamos.

21. A Consulente afirmou em sua petição, em específico, no item “X”, o seguinte:

(X) Salientamos que estes bens imóveis não foram objeto de uso em nenhuma das atividades operacionais da Consulente, nem foi utilizado como sede da empresa, nem possuiu quaisquer rendimentos, nem na atividade operacional, nem em atividade estranha às operações da Consulente; e

22. Pelo relatado, esses bens imóveis não foram objeto de uso em atividades operacionais da pessoa jurídica, nem geraram quaisquer rendimentos. Contudo, não restou claro, especificamente, se esses bens imóveis foram mantidos com o objetivo de valorização. Caso se enquadrem nesta hipótese,

esses bens imóveis possuirão natureza jurídica de investimento e o resultado positivo obtido com a sua alienação representará ganho de capital nos termos da legislação tributária, ainda que o objeto ou a atividade principal da pessoa jurídica seja a alienação de imóveis. Esse entendimento encontra-se no item 30 da Solução de Consulta Cosit nº 7, de 2021, tornando-se necessário fazer essa ressalva.

23. No que se refere à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, aplica-se o entendimento expresso na conclusão da Solução de Consulta Cosit nº 7, de 2021, nos seguintes termos:

A pessoa jurídica que tem como objeto a exploração da atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis está sujeita à incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e de 3% (três por cento), respectivamente, em relação à receita bruta auferida com a venda de imóveis próprios, mesmo na hipótese de os imóveis vendidos já terem sido utilizados para locação a terceiros em período anterior à venda e, conseqüentemente, terem sido classificados no ativo imobilizado naquele período.

CONCLUSÃO

24. Diante do exposto, tendo em vista a orientação firmada pela Solução de Consulta nº 254, de 2014, e a Solução de Consulta Cosit nº 7, de 4 de março de 2021, conclui-se que a receita decorrentes da venda de imóveis, por pessoa jurídica que exerça, de fato e de direito, a atividade imobiliária, sob a sistemática do lucro presumido, estará submetida ao percentual de presunção de 8% e 12%, respectivamente, para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que os imóveis destinados a venda tenham sido adquiridos antes de formalizada na Junta Comercial a inclusão de tal atividade em seu objeto social.

25. Ressalva-se, no entanto, que, se os bens imóveis, objeto da consulta, foram mantidos com o objetivo de valorização, eles possuirão natureza jurídica de investimento e o resultado positivo obtido com a sua alienação representará ganho de capital nos termos da legislação tributária, ainda que o objeto ou a atividade principal da pessoa jurídica seja a alienação de imóveis. Esse entendimento encontra-se no item 30 da Solução de Consulta Cosit nº 7, de 2021.

26. Já quanto às contribuições perquiridas, a pessoa jurídica que tem como objeto a exploração da atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis está sujeita à incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e de 3% (três por cento), respectivamente, em relação à receita bruta auferida com a venda de imóveis próprios, mesmo na hipótese de os imóveis vendidos já terem sido utilizados para locação a terceiros em período anterior à venda e, conseqüentemente, terem sido classificados no ativo imobilizado naquele período.

27. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

Assinatura digital

SAULO LOUREIRO DUBOURCQ SANTANA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

ORDEM DE INTIMAÇÃO

De acordo. Nesta conformidade, por força dos arts. 29, inciso III, e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, declaro a vinculação do presente decisório com as Soluções de Consulta Cosit nº 254, de 15 de setembro de 2014, e nº 4, de 12 de janeiro de 2017, que, por brevidade de causa, constituem parte integrante, inseparável e complementar deste ato, para todos os efeitos legais, como se nele estivessem inteiramente reproduzidas.

Nada obstante, informa-se que desta decisão cabe a interposição de recurso especial, sem efeito suspensivo, e de representação de divergência, nos termos do art. 48, §§ 3º e 5º a 10, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dos arts. 101 e 102 do Decreto nº 7.574, de 2011, e dos arts. 32, 35 a 37 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, bem como no caso de existência de despacho decisório de ineficácia de consulta sobre a mesma matéria, fundado em fato definido ou declarado em disposição literal de lei, ou em fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da apresentação da consulta.

Publique-se. Registre-se. Intime-se.

Assinatura digital

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da SRRF04/Disit