



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	257 – COSIT
DATA	26 de outubro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. LOCAÇÃO. INVESTIMENTO. RECEITA BRUTA. GANHO DE CAPITAL.

A receita decorrente da alienação de bens do ativo não circulante, ainda que 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 à base de cálculo do IRPJ na hipótese em que essa atividade não constitui objeto da pessoa jurídica.

Nesse caso, se o imóvel vendido era anteriormente utilizado para locação a terceiros, e apenas essa atividade constitui objeto da pessoa jurídica, a receita decorrente da venda desse imóvel não compõe o resultado operacional e nem a receita bruta da pessoa jurídica, estando a referida operação sujeita à apuração do ganho de capital.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 7, DE 4 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 179, III; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 17; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26, 33, § 1º, II, 'c', e IV, 'c', e 215, caput e § 14.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

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

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. LOCAÇÃO. INVESTIMENTO. RECEITA BRUTA. GANHO DE CAPITAL.

A receita decorrente da alienação de bens do ativo não circulante, ainda que 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

à base de cálculo da CSLL na hipótese em que essa atividade não constitui objeto da pessoa jurídica.

Nesse caso, se o imóvel vendido era anteriormente utilizado para locação a terceiros, e apenas essa atividade constitui objeto da pessoa jurídica, a receita decorrente da venda desse imóvel não compõe o resultado operacional e nem a receita bruta da pessoa jurídica, estando a referida operação sujeita à apuração do ganho de capital.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 7, DE 4 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 179, III; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.249, de 1995, arts. 17 e 20; Lei nº 9.430, de 1996, art. 29; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26, 34, caput e § 1º, III, e 215, §§ 1º e 14.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

INÉFICACIA PARCIAL.

Não produz efeitos o questionamento sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei ou que tem como objetivo obter, da Receita Federal, a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, art. 27, IX e XIV.

RELATÓRIO

A consulente acima identificada, pessoa física devidamente qualificada e representada nos autos, formaliza, por intermédio de seu procurador, consulta a fim de sanar dúvida sobre interpretação da legislação tributária relativa a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. A consulta, formalizada nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021, está relacionada à apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e à restituição de quantias recolhidas supostamente em valor maior que o devido, decorrentes da alienação de imóvel pertencente ao patrimônio da sociedade.

3. A consulente informa que a restituição, *in casu*, se refere a valores recolhidos a maior pela empresa MPR Gestão e Participação LTDA (“MPR”), inscrita no CNPJ sob o nº 18.740.917/0001-98 e já extinta (encerrada e baixada em 28/04/2021), conforme Certidão de Baixa de Inscrição no CNPJ e Distrato Social, constantes do processo.

4. Ressalta que, conforme a Cláusula Quarta do Distrato Social, ela *“foi responsabilizada por todos os créditos e débitos titularizados pela MPR após a sua dissolução”*, o que justifica a sua legitimidade para formulação da presente consulta, notadamente em função do disposto no art. 16 da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 06 de dezembro de 2021, que dispõe sobre a restituição, no âmbito da RFB, na hipótese de sucessão ou extinção.

IN RFB nº 2.055, de 2021

(...)

Art. 16. Na hipótese de extinção da sociedade, terão legitimidade para pleitear a restituição os sócios que detêm o direito ao crédito, conforme determinado no ato de dissolução.

(...)

5. Nesse contexto, adentrando na questão da materialidade do crédito tributário, a consulente informa que a MPR, submetida ao regime de apuração do Lucro Presumido e *“cuja atividade precípua antes de sua baixa definitiva era a locação de imóveis próprios, gestão e serviços de administração de imóveis em qualquer das unidades ou estabelecimentos que possuía ou vier a possuir”*, teve o seu capital social integralizado por meio de 02 (dois) imóveis, os quais foram contabilmente registrados, quando da integralização, no ‘Ativo Não-Circulante’, Subgrupo ‘Investimentos’.

6. No caso um desses imóveis, integralizado pelo valor de R\$ 1.670.000,00, foi alienado pelo valor de R\$ 8.500.000,00, ocasião em que, conforme informado pela consulente, *“houve o oferecimento à tributação do ganho de capital sob as alíquotas de 25%, considerado o IRPJ (15%) e seu adicional (10%), além de 9% a título de CSLL”*.

7. Acrescenta que o cálculo do ganho de capital foi efetuado com base em entendimento instrumentalizado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Consulta (SC) Cosit nº 251, de 12 de dezembro de 2018, segundo o qual não seria possível proceder à reclassificação contábil do imóvel do ativo não circulante, subgrupo ‘investimentos’, para o ativo circulante, conta ‘estoques’, de forma a atrair uma tributação menos onerosa.

8. Aduz que, todavia, o entendimento da SC Cosit nº 251, de 2018, acima referenciado, teria sido posteriormente alterado pela SC Cosit nº 7, de 4 de março de 2021. Dessa forma, alega que com este novo entendimento firmado haveria a possibilidade de reclassificação contábil do imóvel, conforme descrito no item acima, gerando com isto a possibilidade de tributação mais favorável (como integrante da base de cálculo presumida e não como ganho de capital) e o consequente direito à restituição do valor pago a maior que o devido, haja vista o disposto no art. 26 da IN RFB nº 2.058, de 2021:

IN RFB nº 2.058, de 2021

(...)

Art. 26. Na hipótese de alteração do entendimento expresso em solução de consulta de que trata esta Instrução Normativa, a nova orientação será aplicada apenas aos fatos geradores

ocorridos após a data de sua publicação na Imprensa Oficial ou após a data da ciência da solução pelo consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que será aplicada, também, ao período abrangido pela solução anteriormente dada.

(...)

9. Afirma por fim que observou estritamente os critérios de contabilização de ativos quanto aos imóveis, contabilizando-os no Ativo Não-circulante, grupo Investimentos, quando de sua integralização no capital societário e que o imóvel não foi, a qualquer tempo, destinado à manutenção das atividades da pessoa jurídica, sendo sempre explorado em caráter comercial pela empresa, em precisa coerência com a suas atividades econômicas, nunca tendo mantido sua propriedade com o propósito isolado de valorização imobiliária ou para a auxiliá-la na consecução de suas atividades.

10. Diante desse cenário, a consulente conclui a sua consulta consubstanciando a sua demanda por orientação interpretativa mediante os seguintes questionamentos, *in verbis*:

1) Está correto da CONSULENTE de que teria direito a pleitear restituição de crédito tributário, nos termos dos art. 165, I, do CTN, e art. 73 e seguintes, da Lei n. 9.430/96, que era titularizado pela MPR Gestão e Participação Ltda (“MPR”), inscrita no CNPJ sob o n. 18.740.917/0001-98?

2) Considerando os arts. 15, §4º, e 20, ambos da Lei n. 9.249/95, incluído pelo art. 34, da Lei n. 11.196/05, dos arts. 208, 222 e 591, todos do RIR/18 e, também, dos arts. 200, §1º, 215, §§1º e 14, todos da IN RFB n. 1.700/17, os arts. 11 e 12, do Decreto-Lei n. 1.598/77, o art. 73, da Lei n. 9.430/96, combinado com art. 3º, I, da IN RFB n. 2.055/21, e, finalmente, o art. 26, da IN RFB n. 2.058/21, bem como a Solução de Consulta COSIT n. 07/21, está correto o entendimento de que:

2.a.) A MPR preencheria os requisitos necessários à tributação da receita auferida com a venda de bem imóvel registrado em seu Ativo Não-circulante, grupo Investimentos, com a sua inclusão na composição da base de cálculo submetida ao Lucro Presumido?

2.b.) O recolhimento realizado a título de ganho de capital, na referida operação, foi indevidamente realizado e os valores pagos em patamares além do devido podem ser objeto de restituição, conforme procedimento estabelecido pela IN RFB n. 2.055/21?

FUNDAMENTOS

11. Há que se destacar, inicialmente, que o processo de consulta, regido pelos arts. 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e pela IN RFB n.º 2.058, de 2021, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

12. O instituto da consulta não se encontra, portanto, no campo da aplicação do direito, mas unicamente da sua interpretação, conforme se verifica claramente na disposição preliminar da

IN RFB nº 2.058, de 2021, que, em seu artigo 1º, define que o seu objeto é regulamentar o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

13 Isso implica dizer que compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação e que a presente Solução de Consulta não convalida quaisquer afirmações ou classificações fiscais apresentadas (art. 45 da mencionada IN), tampouco decide sobre ou reconhece o direito creditório cerne da consulta.

14. Com relação ao primeiro questionamento, onde a consulente indaga sobre o seu direito de pleitear a restituição de créditos decorrentes de pagamentos a maior que o devido realizados pela referida empresa, trata-se de inquirição INEFICAZ, uma vez que a literalidade da lei e a disciplina da referida matéria em ato normativo infralegal não deixam margem para qualquer dúvida interpretativa.

15. O direito à restituição em casos de pagamento espontâneo de tributo maior que o devido está expresso no inciso I do art. 165 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 1966), referenciado pela própria consulente, e a legitimidade do sócio que detém direito aos créditos da sociedade extinta para pleitear a restituição é colocada de maneira direta no art. 16 da IN RFB nº 2.055, de 2021, ainda que a referida cláusula do Distrato Social disponha sobre a responsabilidade do sócio em relação a todos os direitos e obrigações, sem uma referência específica aos créditos tributários.

IN RFB nº 2.058, de 2021

Art. 1º Esta Instrução Normativa regulamenta o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.

(...)

CAPÍTULO III

DA FORMALIZAÇÃO DA CONSULTA

(...)

Seção III

Dos Requisitos

(...)

(...)

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

VII - sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

(...)

IX - sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei;

(...)

XIV - com o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da RFB.

(...)

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

(...)

Lei nº 5.172, de 1966 (CTN)

(...)

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

(...)

IN RFB nº 2.055, de 2021

Art. 16. Na hipótese de extinção da sociedade, terão legitimidade para pleitear a restituição os sócios que detêm o direito ao crédito, conforme determinado no ato de dissolução.

(Grifos nossos)

16. Quanto ao questionamento '2a.', no qual a consulente interroga se a sociedade extinta "preencheria os requisitos necessários à tributação da receita auferida com a venda de bem imóvel registrado em seu ativo não-circulante, grupo investimentos, com a sua inclusão na composição da base de cálculo submetida ao Lucro Presumido", trata-se de assunto já disciplinado na SC Cosit nº 7, de 2021, a qual, por força do disposto no inciso I do art. 33 e no art. 34 da IN RFB nº 2.058, de 2021, será a ela parcialmente vinculada.

SC Cosit nº 7/2021

(...)

7. O art. 25 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, trata da forma de apuração da base de cálculo do IRPJ na modalidade do lucro presumido:

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com 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 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (grifou-se)

8. Essa matéria é tratada na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, no tocante ao lucro e ao resultado presumidos, 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.

§ 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.

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 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:

.....

9. Conforme se depreende das passagens transcritas, o lucro presumido e o resultado presumido são compostos pelo valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta tal qual definida pelo art. 12 do Decreto-Lei (DL) nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, o que representaria a parcela operacional do lucro presumido, acrescido do ganho de capital e demais resultados e rendimentos de natureza não operacional e, portanto, não abrangidos na primeira parcela.

10. Em resumo, para fins de cômputo do lucro presumido, importa identificar a espécie da receita auferida: sendo receita bruta, comporá a base de cálculo do IRPJ nos termos do inciso I do dispositivo transcrito, ou seja, mediante a aplicação dos respectivos percentuais de presunção; caso contrário, aplicar-se-á à espécie o disposto no inciso II. Vale destacar que sistemática similar é conferida pelo art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996, à apuração da base de cálculo da CSLL para as pessoas jurídicas optantes pela tributação do IRPJ com base no lucro presumido.

11. Os arts. 11 e 12 do DL nº 1.598, de 1977, definem o lucro operacional e a receita bruta nos seguintes termos:

Art 11 - Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

§ 1º - A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.

§ 2º - Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.

(...)

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)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (grifou-se)

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 estar-se 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. (...)

(...)

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.

.....
(...)

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 consultante 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 consultante, 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.**

(...)

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 submete-se 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.**

(...) (grifos nossos)

17. Verifica-se que a SC Cosit nº 7, de 2021, firmou o entendimento de que no caso de a venda e o aluguel de imóveis compor a atividade principal da consulente, constante do seu objeto social, a receita de venda dos imóveis anteriormente alugados e integrantes do ativo imobilizado deveriam compor a base de cálculo do Lucro Presumido (IRPJ) e do Resultado Presumido (CSLL) e não ser objeto de apuração do ganho de capital.

18. A SC nº 7, de 2021, em seu item 26, ressaltou que na situação fática por ela analisada *“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”*.

19. Por sua vez, no caso da situação fática em análise nesta Solução de Consulta, considerados o relato da consulente e o contrato social ora anexados, constata-se que a locação de

imóveis compõe o ciclo operacional da empresa (operação habitual, constante do seu objeto social), sendo que, diversamente, a posterior venda desses imóveis não o compõe.

20. Em outras palavras, no caso analisado pela SC Cosit nº 7, de 2021, a receita de venda dos imóveis, assim como a receita de sua locação, se enquadra no conceito de receita bruta do art. 12 do DL nº 1.598, 1977, utilizado como base pelo inciso I do art. 25 da Lei nº 9.430, 1996, e pelos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, para definição dos valores suscetíveis à aplicação dos coeficientes de presunção (cálculo das bases presumidas). Em contrapartida, no caso de que trata o presente processo apenas os valores decorrentes da receita de locação se enquadram no conceito de receita bruta, suscetíveis assim ao percentual de presunção. A receita de venda do imóvel é resultado não operacional (não habitual e não constante do objeto social) e sujeita, assim, à apuração do ganho de capital, nos termos do inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430, 1996.

21. A SC Cosit nº 7, de 2021, é cristalina ao concluir em seu item 35.c) que *“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.”*

22. Por fim, no que tange ao questionamento “2.b)”, onde a consulente indaga se, do ponto de vista interpretativo da legislação tributária, o recolhimento realizado a título de ganho de capital foi indevidamente realizado, sendo passível de parcial restituição, resta prejudicado, em razão de tal questão também ser alcançada pela SC Cosit nº 7, de 2021, conforme exposição acima feita quando da análise do questionamento “2.a)”.

CONCLUSÃO

23. Ante o exposto, solucionam-se os questionamentos “2.a)” e “2.b)” da consulente nos seguintes termos:

a) A receita decorrente da alienação de bens do ativo não circulante, classificados como ativo imobilizado ou investimento, ainda que os bens tenham sido 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.

b) Nesse caso, se o imóvel vendido era anteriormente utilizado para locação a terceiros, e apenas essa atividade constitui objeto da pessoa jurídica, a receita decorrente da venda desse imóvel não compõe o resultado operacional e nem a receita bruta da pessoa jurídica, estando a referida operação sujeita à apuração do ganho de capital.

24. Com relação ao 1º questionamento, a consulta é considerada ineficaz, haja vista se tratar de fato declarado em disposição literal de lei e disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da apresentação da presente consulta.

À consideração do chefe da Dirpj.

(assinado digitalmente)
LUIS ANTÔNIO MENEZES TORRES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

(assinado digitalmente)
VINÍCIUS PATRIOTA LIMA DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpj

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

(assinado digitalmente)
GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
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 artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

assinado digitalmente
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit