



Solução de Consulta nº 325 - Cosit

Data 17 de novembro de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

PESSOA FÍSICA EQUIPARADA A PESSOA JURÍDICA. INCORPORAÇÃO DE PRÉDIOS. FALECIMENTO. TRANSMISSÃO DOS IMÓVEIS OBJETO DO EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIO. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO.

Ocorrendo o falecimento de pessoa física equiparada a pessoa jurídica por promoção de incorporação predial, persiste a equiparação na figura do espólio, até que cessem todos os seus efeitos tributários. Dessa maneira, a tributação, no espólio, dos resultados do empreendimento imobiliário que deu causa à equiparação se dá na forma própria das pessoas jurídicas.

A partilha dos imóveis objeto da incorporação imobiliária entre os sucessores implica sua transferência, do ativo da empresa individual imobiliária para o patrimônio das pessoas físicas sucessoras, aplicando-se as disposições acerca do encerramento da empresa individual imobiliária do art. 166, § 2º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999). Deve, assim, o resultado dessa transferência ser reconhecido na empresa individual como se os imóveis “fossem alienados, com pagamento à vista, a preço de mercado”, sendo nela tributado segundo o regime das pessoas jurídicas. O mesmo preço de mercado deve ser considerado na determinação do custo de aquisição dos imóveis, ou parcelas, a constar na declaração de bens e direitos de cada sucessor.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), arts. 129 e 131, II e III; Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 10; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 150, § 1º, III, e 166; IN SRF nº 81, de 2001, art. 2º.

Relatório

1. A interessada, corretora de imóveis, formula consulta acerca dos efeitos tributários da transmissão *causa mortis* de imóveis de pessoa física equiparada à pessoa jurídica pela promoção de incorporação de prédios.

2. Transcreve-se o inteiro teor da consulta (sublinhou-se):

Equiparação de Pessoa Física na atividade imobiliária

Pessoa física casada em regime de comunhão universal de bens, cujo cônjuge era construtor imobiliário como pessoa física e equiparado a pessoa jurídica conforme Art. 150 do regulamento do Imposto por promover incorporação de prédios e foi solicitada a inscrição no CNPJ conforme cita o Art. 4ª da IN nº 1183/2011. No momento da equiparação, o cônjuge não transferiu o imóvel para o Ativo da empresa, como cita a pergunta 423 do Perguntão da Receita Federal do Brasil, em sua redação que deve ser baixado imediatamente dos bens e direitos da pessoa física e lançado como participação societária para formação do capital da pessoa Jurídica.

Com o falecimento do cônjuge, qual será a forma correta de tratar a empresa equiparada em nome deste? A IN 84 no art. 20 diz que os bens deverão ser passados para os herdeiros, pelo valor constante na declaração do falecido, e caso queiram transferir pelo valor de mercado, deverá ser apurado ganho de capital conforme art. 20 paragrafo 3º.

Os questionamentos são:

Devo fazer a partilha do bem no cartório para os herdeiros (esposa e dois filhos), já que não houve a correta transferência do bem para a pessoa jurídica no momento da equiparação? Devo calcular o ganho de capital e pagar na pessoa física do de cujus, se a meeira quiser transferir pelo valor do terreno e os gastos imputados na construção até agora?

A pessoa jurídica equiparada que estava no nome do de cujus, permanecerá com a meeira, visto que mantinham casamento em comunhão universal de bens? Ou a meeira deverá abrir novo CNPJ para tributação do percentual a ela de direito (75% do empreendimento).

Caso os demais herdeiros entrem em acordo e façam doação de suas respectivas partes para a meeira, é possível a tributação dos 100% no CNPJ existente?

Tem que ser feita alteração no cadastro do CNPJ alterando o CPF do responsável? Existe previsão legal? A IN 81/2001 no ART. 24 expõe que após apurada declaração final de espólio, o CPF do de cujus será cancelado.

Fundamentos

3. A equiparação da pessoa física a pessoa jurídica constitui ficção jurídica estabelecida pela legislação do imposto de renda que impõe a tributação na forma própria das pessoas jurídicas às pessoas físicas que desempenhem atividades econômicas sob certas condições. Entre as atividades que sujeitam a pessoa física à equiparação está a promoção da incorporação de prédios em condomínio, como prevê o art. 150, § 1º, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), a seguir transcrito (sublinhou-se):

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");

III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

4. Dedicando-se à incorporação de prédios, o cônjuge da consulente, com quem era casada em regime de comunhão universal de bens, restou equiparado a pessoa jurídica, passando a se sujeitar aos procedimentos contábeis e fiscais aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Sobrevindo seu falecimento, tal equiparação, como se verá adiante, persiste na figura do espólio até o término da equiparação.

5. Com efeito, o Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) estabelece, em seus arts. 129 e 131, incisos II e III, a responsabilidade pessoal dos sucessores e do espólio pelos tributos devidos pelo “de cujus”. De outra parte, consoante o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, uma vez falecida a pessoa física, forma-se seu espólio, assim considerado como “o conjunto de bens, direitos e obrigações da pessoa falecida”. Corresponde o espólio “a uma universalidade de bens e direitos, responsável pelas obrigações tributárias da pessoa falecida, sendo contribuinte distinto do meeiro, herdeiros e legatários”, e “somente com a decisão judicial ou por escritura pública de inventário e partilha extingue-se a responsabilidade da pessoa falecida, dissolvendo-se, então, a universalidade de bens e direitos” (publicação “Imposto de Renda da Pessoa Física - Perguntas e Respostas - 2014”, disponível no sítio da Receita Federal do Brasil - www.receita.gov.br, questão 88).

6. Nesse contexto, ensina o Parecer CST nº 2.686, de 19 de outubro de 1981, exarado pela então Coordenação do Sistema de Tributação, que a morte implica “exclusão do ‘de cujus’ do mundo jurídico, mas não extinção dos efeitos tributários que decorrem do empreendimento imobiliário e alcançam o espólio, o cônjuge meeiro e os sucessores ‘causa mortis’” (sublinhou-se). Esses, em razão da equiparação que alcançou o “de cujus” em vida, sub-rogam-se “no dever de apurar e tributar os resultados das operações em andamento na data do óbito, até seu esgotamento integral, em conformidade com o regime fiscal das pessoas jurídicas”.

7. Além disso, o Parecer CST em questão, ao asseverar que “o fenômeno da equiparação se caracteriza, antes de tudo, por sua objetividade”, podendo o elemento subjetivo da equiparação (a pessoa física equiparada) ser substituída, conclui que “a operação imobiliária, uma vez alcançada pela equiparação, sujeita-se ao regime fiscal das pessoas jurídicas, até o esgotamento total de seus efeitos tributários, independentemente de que haja, ou não, substituição da pessoa física equiparada”. E acrescenta que “qualquer que seja a hipótese, o

término da equiparação resultante do empreendimento estará disciplinado unicamente pelo artigo 105 do RIR/80 (artigo 10 do DL 1.381/74)”.

8. Vale observar que o art. 105 do RIR/1980 (Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980), a que remete o Parecer CST nº 2.686, de 1981, corresponde ao art. 166 do RIR/1999, tendo, ambos, uma mesma matriz legal, qual seja, o art. 10 do Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974. Trata o artigo em questão do término da equiparação, estabelecendo, no inciso I de seu § 2º, que será devido o imposto sobre a renda apurado como se os imóveis integrantes de incorporações ou loteamentos fossem alienados, com pagamento à vista, ao preço de mercado, na hipótese de encerramento voluntário da empresa individual. Transcreve-se o dispositivo em questão (sublinhou-se):

SUBSEÇÃO IV

TÉRMINO DA EQUIPARAÇÃO

Art. 166. A pessoa física que, após sua equiparação a pessoa jurídica, não promover nenhum dos empreendimentos nem efetuar nenhuma das alienações a que se refere o inciso II do art. 161, durante o prazo de trinta e seis meses consecutivos, deixará de ser considerada equiparada a pessoa jurídica a partir do término deste prazo, salvo quanto aos efeitos tributários das operações então em andamento (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 10, e Decreto-Lei nº 2.072, de 20 de dezembro de 1983, art. 9º).

§ 1º Permanecerão no ativo da empresa individual (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 10, § 1º):

I - as unidades imobiliárias e os lotes de terrenos integrantes de incorporações ou loteamentos, até sua alienação e, após esta, o saldo a receber, até o recebimento total do preço;

II - o saldo a receber do preço de imóveis então já alienados, até seu recebimento total.

§ 2º No caso previsto no parágrafo anterior, a pessoa física poderá encerrar a empresa individual, desde que recolha o imposto que seria devido (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 10, § 2º):

I - se os imóveis referidos no inciso I fossem alienados, com pagamento à vista, ao preço de mercado;

II - se o saldo referido no inciso II fosse recebido integralmente.

9. Conclui-se, do até aqui exposto, que, com o falecimento da pessoa física equiparada e a formação de seu espólio, persiste a equiparação, que passa a ter o espólio como elemento subjetivo, até que cessem todos os efeitos tributários da equiparação. Nessa condição, a tributação dos resultados do empreendimento imobiliário que deu causa à equiparação se dará na forma própria das pessoas jurídicas.

10. Com a partilha dos imóveis objeto da incorporação imobiliária entre os sucessores, vem a ocorrer a sua transferência do ativo da empresa individual imobiliária para o patrimônio das pessoas físicas sucessoras, o que, na inteligência do Parecer CST nº 128, de 30 de janeiro de 1985, “configura uma transação fiscal em que a empresa individual extinta aparece como alienante e a pessoa física, como adquirente”. Ao ocorrer a transferência dos

imóveis objeto do empreendimento imobiliário, a empresa individual equiparada resta encerrada, aplicando-se as disposições do art. 166, § 2º, do RIR/1999.

11. Assim, do ponto de vista do alienante (a empresa individual imobiliária), o resultado dessa transferência deve ser reconhecido como se os imóveis “fossem alienados, com pagamento à vista, a preço de mercado”, sendo nela tributado segundo o regime das pessoas jurídicas. Já do ponto de vista dos sucessores, os imóveis serão recebidos tomando como custo de aquisição o preço de mercado a que se refere o art. 166, § 2º, inciso I, do RIR/1999, e considerando como data de aquisição a da sentença da partilha.

12. Cabe esclarecer, a propósito do relatado pela consulente, que a circunstância de a pessoa física equiparada não ter dado baixa da relação de bens e direitos de sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) imóvel objeto da incorporação imobiliária e lançado a correspondente participação societária na pessoa jurídica resultante da equiparação, como orienta a questão 423 da já referida publicação “Imposto de Renda da Pessoa Física - Perguntas e Respostas - 2014”, não descaracteriza a integração desse imóvel ao ativo da empresa individual imobiliária, nos termos do art. 163 do RIR/1999.

13. Ora, como se viu, a equiparação a pessoa jurídica é ficção jurídica que ocorre de forma independente das formalidades de constituição da pessoa jurídica. É dizer, a equiparação ocorre independentemente de estar ou não a pessoa física inscrita no Registro Público de Empresas Mercantis como empresário (denominação que, com o Código Civil de 2002 - Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, passou-se a designar a condição de “empresa individual”, de que trata o § 1º do já transcrito art. 150 do RIR/1999). Decorre tão somente de uma situação de fato, qual seja, o exercício de uma das atividades empresariais do § 1º do art. 150 do RIR/1999. Não será, assim, por inobservância da correta forma de declaração dos imóveis objeto do empreendimento imobiliário que originou a equiparação que deixarão tais imóveis de compor o ativo da pessoa jurídica equiparada.

14. Isso posto, uma vez partilhados os bens da pessoa física equiparada, e, assim, encerrado o espólio, a eventual continuidade do empreendimento imobiliário de que resultou a equiparação, pela cônjuge meeira ou pelos outros sucessores, poderá implicar a equiparação de cada um deles individualmente, caso se enquadrem nas situações de equiparação listadas no já citado art. 150 do RIR/1999. Nesse caso, estarão obrigados à inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), conforme art. 161, inciso I, do RIR/1999.

15. Tais equiparações, é de sublinhar, não se confundem com a equiparação anterior, do “de cujus”. Esta, como se viu, persistiu na figura do espólio uma vez ocorrido o óbito, e encerrou-se com a transferência dos imóveis objeto do empreendimento imobiliário. Permanece, evidentemente, a responsabilidade dos sucessores em relação aos tributos devidos pela pessoa jurídica equiparada, que decorre das disposições dos já citados arts. 129 e 131, incisos II e III, do CTN.

Conclusão

16. Diante do todo exposto, conclui-se que:

a) ocorrendo o falecimento de pessoa física equiparada a pessoa jurídica pela promoção de incorporação predial, persiste a equiparação na figura do espólio, até que cessem todos os seus efeitos tributários; dessa maneira, a tributação, no espólio, dos resultados do empreendimento imobiliário que deu causa à equiparação se dá na forma própria das pessoas jurídicas;

b) a partilha dos imóveis objeto da incorporação imobiliária entre os sucessores implica sua transferência, do ativo da empresa individual imobiliária para o patrimônio das pessoas físicas sucessoras, aplicando-se as disposições acerca do encerramento da empresa individual imobiliária do art. 166, § 2º, do RIR/1999; deve, assim, o resultado dessa transferência ser reconhecido na empresa individual como se os imóveis “fossem alienados com pagamento à vista, a preço de mercado”, sendo nela tributado segundo o regime das pessoas jurídicas – o mesmo preço de mercado deve ser considerado na determinação do custo de aquisição dos imóveis, ou parcelas, a constar na declaração de bens e direitos de cada sucessor.

À consideração superior.

[assinado digitalmente]

MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

[assinado digitalmente]

IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

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

[assinado digitalmente]

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

[assinado digitalmente]

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

