



---

## Solução de Consulta nº 39 - Cosit

**Data** 26 de fevereiro de 2015

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

**ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. LOTEAMENTO EM TERRENO DE TERCEIROS. PARCERIA - REPARTIÇÃO DAS RECEITAS. TRIBUTAÇÃO - SUJEITO PASSIVO.**

Empresa que recebe as prestações de imóveis vendidos em parceria com outras empresas ou pessoas físicas, e cuja receita operacional consiste na participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias, segundo um percentual convencionado entre as partes, deve tributar a parcela que lhe cabe contratualmente.

Para efeito da tributação, cada contratante é sujeito passivo da obrigação tributária e deve registrar na sua contabilidade e tributar as receitas que lhe couberem contratualmente.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 -, arts. 227, 279 e 410 a 414. Parecer Normativo CST nº 15/1984.

## **Relatório**

A Consulente, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta nos termos da Instrução Normativa – IN RFB – nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 acerca da correta tributação de receitas partilhadas por força de dispositivo contratual.

2 Cita o Parecer Normativo – PN CST - nº 15/1984 e formula seu questionamento nos exatos termos:

*Estamos executando um loteamento em terreno alheio, através de um contrato de parceria celebrado entre o proprietário da terra nua e nossa empresa encarregada da execução/implantação do loteamento, sem nada cobrar do proprietário da terra pelos serviços e obras realizadas, e com*

*partilha das receitas de vendas entre os parceiros na proporção estabelecida no contrato, por exemplo, 50% para cada parceiro. Iremos controlar todo o recebimento em uma conta corrente específica e partilhar as receitas de vendas. Para efeito do Imposto de Renda, podemos tributar apenas a participação de cada parceiro (50%) e registrar na contabilidade de ambas as partes tão somente a participação que disser respeito a cada parceiro, nos termos do Parecer Normativo CST n.º 15/1984?*

## **Fundamentos**

3 A presente consulta preenche os requisitos necessários previstos na IN RBF n.º 1.396, de 2013 e merece seguimento.

4 O PN/CST N.º 15/1984 define a forma de tributação dos lucros auferidos por pessoa jurídica formalmente constituída para a prática de operações imobiliárias que executa empreendimento de loteamento em imóvel de propriedade de outrem, pessoa física ou jurídica, e cuja receita operacional consiste na participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias, segundo um percentual pré estabelecido entre as partes.

### **PN CST n.º 15/1984.**

*A pessoa jurídica executora de empreendimento de loteamento em imóvel de propriedade de outrem está sujeita ao regime tributário consolidado nos artigos 285 a 288 do RIR/ 80 (atuais arts. 410 a 414 do RIR/99) quando tiver participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias desse empreendimento.*

*Em exame a forma de tributação dos lucros auferidos por pessoa jurídica formalmente constituída para a prática de operações imobiliárias que executa empreendimento de loteamento em imóvel de propriedade de outrem – pessoa física ou jurídica – e cuja receita operacional consiste na participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias, segundo um percentual convencionado entre as partes. Em outras palavras, isto significa que a pessoa jurídica executora nada poderá cobrar do proprietário das terras a título de remuneração por serviços ou obras realizados. Caso venha a receber alguma remuneração, será empreiteira. Nesta última hipótese, a tributação dos resultados não se dará consoante este Parecer.*

*2 . Na execução e conseqüente promoção do empreendimento de loteamento normalmente estão incluídas as atividades de pesquisa de mercado, elaboração do projeto, legalização do*

*projeto, incluindo seu registro, execução das obras de infraestrutura e demais obras necessárias (urbanização), publicidade, vendas, cobrança, e administração.*

*3. Analisa-se, neste item, a natureza das obras que a pessoa jurídica executora do empreendimento de loteamento realiza. O titular da área loteada é proprietário da terra nua; o executor do empreendimento de loteamento, embora realizando obras em propriedade de outrem, não deixa de ter direitos sobre as referidas obras. A natureza destes direitos pode variar em razão dos termos do contrato firmado.*

*(...)*

*4. Na hipótese ora em exame, está-se diante de uma forma de associação de recursos e de qualificações gerenciais para a consecução de um objetivo comum que é o loteamento de uma área de terras para posterior alienação em unidades mobiliárias. Um dos associados é o proprietário da terra nua; o segundo é a pessoa jurídica executora do loteamento. Ambos participam da promoção do empreendimento de loteamento.*

5 O RIR/99 determina o que deve ser considerado como receita bruta das empresas que explorem atividades imobiliárias:

*Art. 227. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas (Lei nº 8.981, de 1995, art. 30, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).*

6 O art. 279 do mesmo regulamento define o que engloba o valor da receita bruta:

*Art. 279. 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 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12). (grifei)*

7 As operações por conta própria são aquelas comuns de compra e venda de bens ou serviços de sua própria produção, comercialização ou execução. Se a operação é em parceria (não se confunda com sociedade), parte da operação deixa de ser *PRÓPRIA*, e sim da parceria. A parte da receita dividida ou repassada em função da parceria, também não é *PRÓPRIA*, ainda que transite pelo caixa ou pela contabilidade da empresa.

8 No presente caso há um investimento feito em parceria. Um parceiro entregando a terra nua e outro executando as obras para o loteamento. Formou-se a parceria. Os parceiros são pessoas jurídicas ou físicas independentes, cada uma atuando sob um CNPJ

ou CPF próprio (diferentemente de uma sociedade que opera sob um único número de inscrição). Portanto, cada parceiro deve contabilizar e tributar a receita que lhes cabe contratualmente, na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária.

9 Os artigos 285 a 288 do RIR/80 a que se refere o PN/CST nº 15/1984 equivalem aos arts. 410 a 414 do RIR/99, os quais definem o regime tributário para a pessoa jurídica executora de empreendimento de loteamento em imóvel de propriedade de outrem:

*Art. 410. O contribuinte que comprar imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, deverá, para efeito de determinar o lucro real, manter, com observância das normas seguintes, registro permanente de estoques para determinar o custo dos imóveis vendidos (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 27):*

*I - o custo dos imóveis vendidos compreenderá:*

*a) o custo de aquisição de terrenos ou prédios, inclusive os tributos devidos na aquisição e as despesas de legalização; e*

*b) os custos diretos (art. 290) de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos;*

*II - no caso de empreendimento que compreenda duas ou mais unidades a serem vendidas separadamente, o registro de estoque deve discriminar o custo de cada unidade distinta.*

#### **Apuração do Lucro Bruto**

*Art. 411. O lucro bruto na venda de cada unidade será apurado e reconhecido quando contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 27, § 1º).*

#### **Venda antes do Término do Empreendimento**

*Art. 412. Se a venda for contratada antes de completado o empreendimento, o contribuinte poderá computar no custo do imóvel vendido, além dos custos pagos, incorridos ou contratados, os orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos a que estiver contratualmente obrigado a realizar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 28).*

*§ 1º O custo orçado será baseado nos custos usuais no tipo de empreendimento imobiliário (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 28, § 1º).*

§ 2º *Se a execução das obras ou melhoramentos a que se obrigou o contribuinte se estender além do período de apuração da venda e o custo efetivamente realizado for inferior, em mais de quinze por cento, ao custo orçado computado na determinação do lucro bruto, o contribuinte ficará obrigado a pagar juros de mora sobre o valor do imposto postergado pela dedução de custo orçado excedente ao realizado, observado o disposto no art. 874, quando for o caso (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 28, § 2º).*

§ 3º *A atualização e os juros de mora de que trata o parágrafo anterior deverão ser pagos juntamente com o imposto incidente no período de apuração em que tiver terminado a execução das obras ou melhoramentos (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 28, § 3º).*

### ***Venda a Prazo ou em Prestações***

*Art. 413. Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do ano-calendário da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada período de apuração proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 29):*

*I - o lucro bruto será registrado em conta específica de resultados de exercícios futuros, para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, inclusive o orçado (art. 412), se for o caso;*

*II - por ocasião da venda será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e, em cada período de apuração, será transferida para as contas de resultado parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo período;*

*III - a atualização monetária do orçamento e a diferença posteriormente apurada, entre custo orçado e efetivo, deverão ser transferidas para a conta específica de resultados de exercícios futuros, com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda, de que trata o inciso II, levando-se à conta de resultados a diferença de custo correspondente à parte do preço de venda já recebido;*

*IV - se o custo efetivo foi inferior, em mais de quinze por cento, ao custo orçado, aplicar-se-á o disposto no § 2º do art. 412.*

§ 1º Se a venda for contratada com juros, estes deverão ser apropriados nos resultados dos períodos de apuração a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 29, § 1º).

§ 2º A pessoa jurídica poderá registrar como variação monetária passiva as atualizações monetárias do custo contratado e do custo orçado, desde que o critério seja aplicado uniformemente (Decreto-Lei nº 2.429, de 14 de abril de 1988, art. 10).

#### ***Venda com Atualização Monetária***

Art. 414. Na venda contratada com cláusula de atualização monetária do saldo credor do preço, a contrapartida da atualização, nas condições estipuladas no contrato, da receita de vendas a receber será computada, no resultado do período de apuração, como variação monetária (art. 375), pelo valor que exceder a atualização, segundo os mesmos critérios, do saldo do lucro bruto registrado na conta de resultados de exercícios futuros de que trata o inciso I do artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 29, § 2º, e Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, art. 28).

## **Conclusão**

10 Face ao exposto soluciona-se a presente consulta concluindo-se que, nos casos de execução de loteamento em propriedade de terceiro com cláusula de participação nas receitas originadas do empreendimento, para efeito de tributação, cada parceiro configura-se como sujeito passivo da obrigação tributária e deve registrar na contabilidade e tributar as receitas que lhes cabe por dispositivo contratual.

À consideração Superior

*assinado digitalmente*

CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – Matr. 68.236

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira – Cotir.

*assinado digitalmente*

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI

Auditor Fiscal da RFB – Chefe da DISIT – 9ª RF

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

*assinado Digitalmente*

CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora-Geral da Cotir.

### **Ordem de Intimação**

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

*assinado Digitalmente*

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