



Solução de Consulta nº 77 - Cosit

Data 24 de março de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA PERMUTA. RECEITA BRUTA. VALOR DOS BENS.

Na operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, conforme discriminado no instrumento representativo da operação de permuta de imóveis.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999, artigos 224, 518 e 519; Lei nº 9.430, de 1996, artigo 25; Lei nº 9.249, de 1995, artigo 15; Parecer Normativo nº 9, de 4 de setembro de 2014.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA PERMUTA. RECEITA BRUTA. VALOR DOS BENS.

Na operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada pela CSLL com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, conforme discriminado no instrumento representativo da operação de permuta de imóveis.

Dispositivos Legais: Lei 8.981, de 1995, artigo 57; Decreto nº 3.000, de 1999, artigos 224, 518 e 519; Lei nº 9.430, de 1996, artigo 25; Lei nº 9.249, de 1995, artigos 15 e 20; Parecer Normativo nº 9, de 4 de setembro de 2014.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta formulada na parte em que não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida; em relação aos questionamentos sobre fato definido ou declarado em disposição literal da lei; quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua

solução e quando objetivar a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, artigo 18 incisos II, IX, XI e XIV.

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, com ramo de atividade imobiliária, formula consulta a essa RFB com o seguinte teor:

Informa ser tributada no ano calendário de 2014 (01/01/2014 a 31/12/2014), através do lucro presumido, regime de caixa, e que possui ramo de atividade imobiliária.

Diz pretender realizar em 2014 , um novo empreendimentos imobiliário com finalidade de venda, sendo que irá permutar 15% da área total a ser construída , por um terreno onde será edificado a referida unidade imobiliária.

Esclarece que a operação será realizada através de uma escritura de permuta do terreno por 15% da área a ser construída, que na referida escritura deverá constar o valor do terreno dado em permuta, e não haverá recebimento de torna.

Afirma necessitar definir qual o valor deverá ser considerado como RECEITA BRUTA para cálculo do LUCRO PRESUMIDO, e qual o percentual de presunção para determinação do IRPJ e CSLL, na referida permuta imobiliária sem recebimento de torna.

Considerando os reflexos tributários, diz necessitar saber qual a base de cálculo do PIS e Cofins não cumulativos, na referida operação de permuta imobiliária sem recebimento de torna.

2 Cita como fundamentação legal da consulta os artigos 224 e 518 do RIR, e ementas de solução de consulta do CARF e de Solução de Divergência da Cosit, as quais firmam o entendimento de que *na operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ e CSLL com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta.*

3 Ao final, formula os seguintes questionamentos:

Necessita definir qual o valor deverá ser considerado como receita bruta (valor da escritura de permuta ou valor do laudo de avaliação) para cálculo do LUCRO PRESUMIDO, e qual o percentual de presunção para determinação do IRPJ e CSLL, na referida permuta imobiliária sem recebimento de torna.

Considerando os reflexos tributários, necessita saber qual a base de cálculo do PIS e Cofins não cumulativos, na referida operação de permuta

imobiliária sem recebimento de torna, indagando se deve ser considerado como receita bruta o valor da escritura de permuta ou o valor do laudo de avaliação.

Fundamentos

4 Passemos ao enfrentamento das diversas questões veiculadas na presente consulta, considerando os tributos envolvidos.

4.1 – IRPJ e CSLL – LUCRO PRESUMIDO - RECEITA BRUTA – VALOR DOS BENS PERMUTADOS

4.1.1 No tocante à determinação do valor a ser considerado como receita na operação descrita, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, adota-se os fundamentos do Parecer Normativo n.º 9, de 4 de setembro de 2014, por meio do qual essa RFB definiu o tratamento tributário da permuta de imóveis por parte das pessoas jurídicas que exerçam atividades imobiliárias e apuram o imposto de renda com base no lucro presumido.

2. Retrospectivamente, as pessoas jurídicas que exploram atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, estavam obrigadas ao lucro real.

3. Entretanto, com a efeméride do art. 14 da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, podem optar pelo lucro presumido. E a IN SRF n.º 25, de 25 de fevereiro de 1999, veio disciplinar que as pessoas jurídicas que exerçam as referidas atividades não poderão optar pelo lucro presumido enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado.

4. No caso da comercialização de imóveis envolvendo a permuta de imóveis, a Instrução Normativa SRF n.º 107, de 1988, veio disciplinar a matéria, e seu alcance é delimitado ao regime de apuração do lucro real logo em seu preâmbulo, o qual dispõe, in verbis:

"Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis."

5. Cabe consignar que não há dúvidas quanto ao fato de que as operações de permuta, de acordo com o art. 533 da Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), a seguir transcrito, estão adstritas às mesmas disposições relativas à compra e venda. A permuta de imóveis, portanto, da mesma forma que a compra e venda, está sujeita, em princípio, à incidência do imposto de renda, tanto no caso de alienante pessoa física quanto no de alienante pessoa jurídica. Por conseguinte, está sujeita também à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no caso de ser o alienante pessoa jurídica.

"Art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda, com as seguintes modificações:

I - salvo disposição em contrário, cada um dos contratantes pagará por metade as despesas com o instrumento da troca;

II - é anulável a troca de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem consentimento dos outros descendentes e do cônjuge do alienante."

6. Conforme o art. 518 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), a base de cálculo do IRPJ no regime de apuração pelo lucro presumido é determinada através de percentual aplicado sobre a receita bruta. E a definição de receita bruta para este regime, a teor do que dispõe o art. 519 do RIR/1999, é dada pelo mesmo dispositivo definidor referente à apuração anual do IRPJ com pagamento mensal por estimativa, ou seja, o art. 224 do RIR/1999, abaixo transcrito:

"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)."

7. Se a permuta se equipara à compra e venda e se a receita bruta compreende o produto da venda nas operações de conta própria, claro está que o valor do imóvel que a pessoa jurídica que explora atividades imobiliárias recebe em permuta compõe sua receita bruta e, por conseguinte, a apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

8. Além disso, o item 2.1.1 da IN SRF nº 107, de 1988, não permite concluir que nas operações de permuta sem torna resta descaracterizado o valor do imóvel recebido como receita. Confirma-se seu teor:

"No caso de permuta sem pagamento de torna as permutantes não terão resultado a apurar, uma vez que cada pessoa jurídica atribuirá ao bem que receber o mesmo valor contábil do bem baixado em sua escrituração."

9. Pela ratio legis da norma complementar, não há resultado a tributar no lucro real porque o valor contábil do imóvel que entra é igual ao valor do imóvel que sai, fazendo com que os lançamentos venham a se anular em termos de resultado. Daí a razão do tratamento dado à permuta sem pagamento de torna no âmbito da apuração do IRPJ pelo lucro real. Mas há, sim, receita e, havendo receita, haverá repercussão no caso da apuração da base de cálculo do IRPJ pelo lucro presumido. Isso porque neste regime o custo do imóvel entregue na permuta não irá afetar a base de cálculo, de forma a tornar neutro o resultado.

10. Em todas as situações reguladas pela IN SRF nº 107, de 1988, ocorre a apuração de lucro na forma de receita menos custo. E, como é consabido, essa apuração nada tem a ver com o lucro presumido, regime em que o lucro é obtido por presunção legal, a partir de percentual pré-definido pela lei a ser aplicado sobre a receita bruta, sem uma verificação efetiva de sua ocorrência.

11. Não se pode, portanto, aplicar uma norma que disciplina a forma de apuração do lucro real em operações de permuta de imóveis à determinação do lucro presumido. O lucro real é a regra judiciosa de apuração e tributação do lucro. O lucro presumido, outrossim, é opcional, tem por base a receita bruta do

contribuinte, esteio da mensuração de sua capacidade contributiva, ainda que estimada, neste caso, estando aí envolvido todo o produto das vendas efetuadas pela pessoa jurídica que se dedique a atividades imobiliárias, mesmo que com parte do respectivo pagamento sendo efetuado com base em operações de permuta. Ao optar livremente pelo regime do lucro presumido, o contribuinte escolhe apurar o lucro para fins tributários de forma indireta, presuntiva, não cabendo, portanto apurar o lucro de forma direta, real, apenas para determinado(s) tipo(s) de operação.

12. A conclusão quanto ao panorama em vigor é que às pessoas jurídicas tributadas pelo regime do lucro presumido que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda não se aplicam os conceitos do custo orçado (aplicável às vendas contratadas antes de completado o empreendimento), bem como o de reconhecimento do lucro bruto, nas contas de resultado de cada período de apuração, proporcionalmente à receita da venda recebida (no caso das vendas a prazo ou em prestações, com pagamento após o término do período-base da venda). **Estando claro também que o valor do imóvel recebido em permuta compõe a receita bruta e, por conseguinte, a apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e do COFINS.**

12.1. Ressalte-se que, nos termos dos regramentos existentes para a apuração do lucro presumido, o valor do imóvel recebido em permuta compõe a receita bruta e tributa-se segundo o regime de competência (i.e., no período de apuração da celebração da permuta) ou de caixa (no período de apuração do recebimento do imóvel dado em permuta), à opção do contribuinte, observada a escrituração do livro Caixa no caso deste último, consoante a IN SRF n.º 104, de 24 de agosto de 1988.

Conclusão 13. À vista do exposto, pode-se sintetizar que:

13.1. Na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido, dedicada a atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna.

13.2. A referida receita bruta tributa-se segundo o regime de competência ou de caixa, observada a escrituração do livro Caixa no caso deste último.

13.3. O disposto no item 13.1 aplica-se indistintamente tanto no caso de permuta tendo por objeto unidades imobiliárias prontas quanto no caso de unidades imobiliárias a construir.

13.4. O disposto no item 13.1 aplica-se inclusive em relação às operações de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir.

13.5. Considera-se como valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, o valor deste conforme discriminado no instrumento representativo da operação de permuta ou compra e venda de imóveis.

(grifou-se)

4.1.2 Verifica-se, assim, que a dúvida do consultante quanto a qual valor atribuir aos bens permutados para fins de cômputo na receita bruta, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, foi expressamente dirimida pelo Parecer supra transcrito, nos termos do item 13.5.

4.2 – IRPJ – PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO

4.2.1 Ainda na seara do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, questionou o consultante qual seria o percentual de presunção a ser adotado na operação imobiliária por ele descrita, citando o artigo 518 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), sem contudo, explicitar a razão de sua dúvida.

4.2.2 A base de cálculo do Imposto de Renda e do adicional, na opção pela tributação com base no lucro presumido, tem como um de seus componentes, a parcela obtida pela aplicação do percentual de presunção previsto em lei sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica no período de apuração. Como sabido, os percentuais aplicáveis são diversos, em função da atividade desenvolvida; havendo mais de uma atividade, aplicam-se os percentuais específicos, individualmente, ao valor da receita bruta correspondente a cada atividade da pessoa jurídica. É o que estabelece o art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996:

Seção VI

Lucro Presumido

Determinação

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. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

(...)

4.2.3 Dispõe o RIR/1999:

Subtítulo IV

Lucro Presumido

*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).

§ 4º A base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até cento e vinte mil reais, será determinada mediante a aplicação do percentual de dezesseis por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, parágrafo único).

§ 6º A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual de que trata o § 5º, para apuração da base de cálculo do imposto trimestral, cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de cento e vinte mil reais, ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurado em relação a cada trimestre transcorrido.

§ 7º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a diferença deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre em que ocorreu o excesso.

4.2.4 Note-se que o artigo 15 da Lei nº 9.249, de 1995, base legal dos artigos 518 e 519 do RIR/1999, sofreu alterações após a publicação daquele Regulamento, passando assim a dispor:

Art. 15. *A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)*

§ 1º *Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:*

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

e) (~~Vide arts. 8º e 98 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013~~)

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

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

§ 3º *As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.*

§ 4º *O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

(grifou-se)

4.2.5 A IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que ora disciplina o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao cuidar das causas de sua ineficácia, dispõe:

Art. 18. *Não produz efeitos a consulta formulada:*

.....

IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

(...)

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

4.2.6 Observa-se que o interessado ao indagar qual seria o percentual de presunção a ser aplicado **sobre a receita da permuta de imóveis** (terreno por unidades a construir) não fundamentou a razão de sua dúvida, limitando-se a citar o artigo 518 do RIR/1999, cujo *caput*, a teor do que dispõe o *caput* do artigo 15 da Lei nº 9.249, de 1995, diz que, como regra, ele é de 8%. A atividade imobiliária, nela inserida a comercialização de imóveis (compra e venda/permuta) não se encontra listada entre as atividades que foram taxativamente excepcionadas deste percentual. Logo, não caberia, em sede de consulta, o enfrentamento da dúvida suscitada, por referir-se a fato definido ou declarado em disposição literal da lei, configurando, sim, a busca pelo interessado de assessoria jurídica ou contábil-fiscal junto à RFB.

4.2.7 Por outro lado, ainda que não tenha sido a problemática abordada diretamente pelo interessado, cumpre ressaltar que, no âmbito da construção civil, de acordo com a Solução de Consulta Cosit n.º 5, de 6 de janeiro de 2014, os percentuais de presunção incidentes sobre a receita bruta, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, nos termos do artigo 15 da Lei n.º 9.249, de 1995, variam em razão da forma por meio da qual a obra ou os serviços são contratados. Diz a pré-citada solução:

9. No primeiro momento, a aplicação dos referidos percentuais, no caso de algumas atividades, a exemplo de serviços médicos, serviços hospitalares e construção civil, gerou diversas dúvidas. No que concerne à atividade de construção por empreitada, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, editou o Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 06, de 13 de janeiro de 1997, nos seguintes termos:

*Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 06, de 13 de janeiro de 1997.
Percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal na atividade de construção por empreitada.*

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 147, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 3º da IN SRF N.º 11, de 21 de fevereiro de 1996, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

I - Na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será:

a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade;

b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais. (grifou-se)

10. Percebe-se da leitura do normativo, a aplicação de percentual diferenciado no caso de prestação de serviço de construção por empreitada com ou sem emprego de materiais. Com efeito, os custos da atividade de construção com fornecimento de material, são superiores ao da mesma atividade desenvolvida unicamente com emprego de mão-de-obra, razão da permissão legal para a aplicação de percentuais diferenciados.

11. Ressalte-se, todavia, que o mencionado ADN encontra-se derogado em face da edição de atos supervenientes. O art. 1º da Instrução Normativa (IN) SRF n.º 539, de 25 de abril de 2005, dando nova redação ao art. 32 da IN SRF n.º 480, de 15 de dezembro de 2004, modificou, a partir de 27 de abril de 2005, o entendimento sobre a aplicação do percentual de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais.

12. Assim, ficou superado o item I do ADN Cosit n.º 6, de 1997, na medida em que se restringiu a aplicação do percentual ali previsto para a determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal, no caso de empreitada com emprego de materiais, apenas à hipótese de fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo estes a ela incorporados, empreitada na modalidade total. Essas alterações, também, foram mantidas na IN RFB n.º 1.234, de 11 de janeiro de 2012, atualmente em vigor. Frise-se que referidas instruções tratam da retenção de tributos nos pagamentos efetuados pela administração pública federal, mas se aplicam, também, à situação ora estudada, por força da disposição expressa contida no inciso II do art. 38 da IN RFB n.º 1.234, de 2012, que abaixo está transcrito, juntamente com os demais dispositivos relevantes para elucidar a matéria: (...)

4.2.8 A íntegra da referida Solução de Consulta encontra-se disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014.htm>>.

4.2.9 Em que pesem os esclarecimentos acima, não cabe, na presente consulta, analisar quais são os percentuais aplicáveis às receitas auferidas pela empresa, tendo em vista que a consulente não descreveu, com exatidão, a forma por meio da qual as atividades de construção civil são por ela realizadas e sequer apontou a razão pela qual teria dúvida em relação ao percentual de presunção a ser aplicado, nos termos da legislação vigente. Deve, portanto, com base no artigo 18, incisos IX, XI e XIV, da IN RFB n.º 1.396, de 2013, ser declarada a ineficácia da mesma em relação a este questionamento.

4.3 CSLL – ALÍQUOTA DE PRESUNÇÃO

4.3.1 Dispõe a Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

(...)

4.3.2 Por sua vez, o artigo 20 da Lei n.º 9.249, de 1995, estabelece:

*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 n.º 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.**(Redação dada Lei n.º 10.684, de 2003)(Vide Medida Provisória n.º 232, de 2004)(Vide Lei n.º 11.119, de 2005)(Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013)(Vigência)*

§ 1º A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao 4º (quarto) trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real,

sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos 3 (três) primeiros trimestres.

§ 2º O percentual de que trata o caput deste artigo também será aplicado sobre a receita financeira de que trata o § 4º do art. 15 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

4.3.3 Verifica-se, portanto, que também no caso da CSLL a matéria encontra-se tratada em disposição literal de lei. A exemplo do que foi dito em relação ao questionamento sobre o percentual de presunção aplicável para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, e pelas mesmas razões apontadas no item 4.2 dessa solução, deve ser também declarada a ineficácia da consulta em relação a esse quesito.

4.4 – PIS/PASEP E COFINS – REGIME DE APURAÇÃO E BASE DE CÁLCULO

4.4.1 Preliminarmente, cabe esclarecer ao interessado que as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido deverão, como regra, apurar o PIS/Pasep e a Cofins na sistemática da cumulatividade. Assim, não procede na situação tratada na presente consulta, o questionamento do consultante quanto à base de cálculo das referidas contribuições no regime não cumulativo.

4.4.2 Verifica-se, ademais, não ter o consultante indicado qualquer dispositivo da legislação tributária relativa ao PIS/Pasep e a Cofins que ensejassem a dúvida relativa ao valor do imóvel permutado a ser considerado na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, colocando-a como questão reflexa aos questionamentos formulados para o IRPJ e a CSLL. Embora tal lacuna da consulta seja causa determinante da declaração de sua ineficácia, a teor do artigo 18, inciso II, da IN RFB nº 1.396, de 2013, entendemos poder ser prestado, a título meramente informativo, esclarecimentos sobre a questão, pois que também contemplada, ainda que de forma indireta, no Parecer Normativo nº 9, de 2014.

4.4.3 A Lei nº 9.718, de 1998, dispõe:

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 artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide arts. 49 e 98 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)*~~

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. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

~~*§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)*~~

.....

Decreto n.º 4.524, de 17 de dezembro de 2002

Art. 16. Na hipótese de atividade imobiliária relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem assim a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, a receita bruta corresponde ao valor efetivamente recebido pela venda da unidade imobiliária, de acordo com o regime de reconhecimento de receitas previsto, para o caso, pela legislação do Imposto de Renda. (grifou-se)

4.4.4 A Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, introduziu, por meio de seu artigo 52, alterações no artigo 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, de forma a explicitar que, para fins de determinação da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins cumulativos o conceito de faturamento corresponderia ao da receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Embora a nova redação, como regra, só entre em vigor a partir de 1º de janeiro de 2015 (*ex vi* art. 119 da Lei n.º 12.973, de 2014), o fato é que, desde 28 de maio de 2009, com a revogação do § 1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, apenas as receitas derivadas da atividade ou objeto da pessoa jurídica tributada pelo regime cumulativo entrariam na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, o que, à evidência, no caso do consultante, alcança a receita auferida com a permuta de imóveis, nos termos já relatados.

4.4.5 Feitas essas considerações, não obstante a ineficácia da consulta nessa parte, uma vez que descumprido requisito imprescindível à emissão de solução, esclarece-se ao consultante, a teor do que disciplina o Parecer Normativo n.º 9, de 2014, que para fins de cômputo na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins cumulativos, o valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, deverá ser aquele discriminado no instrumento representativo da operação de permuta de imóveis.

Conclusão

5 Com base no exposto, proponho seja a presente consulta solucionada esclarecendo ao interessado que, na operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ e pela CSLL com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, conforme discriminado no instrumento representativo da operação de permuta de imóveis.

6 É ineficaz a consulta em relação aos demais questionamentos, pela ocorrência das causas determinantes da suspensão de seus efeitos previstas no artigo 18, incisos II, IX, XI e XIV, da IN RFB n.º 1.396, de 2013. (cf. tópicos 4.2 a 4.4).

(assinado digitalmente)
LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora Fiscal da RFB

De acordo. À consideração superior.

(assinado digitalmente)
KEYNES INÊS M. R. SUGAYA
Auditora Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se a Coordenadora da Cotir.

(assinado digitalmente)
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor Fiscal da RFB - Chefe da Disit07

À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

(assinado digitalmente)
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL M. DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora 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 ao consulente.

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit