



Solução de Consulta nº 223 - Cosit

Data 19 de junho de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. VENDA SUJEITA À CONDIÇÃO SUSPENSIVA. ADIANTAMENTOS.

A tributação pelo regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias (RET), conforme previsto nos arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2004, segue o regime de reconhecimento de receitas efetivamente recebidas (regime de caixa), que correspondam a vendas definitivamente caracterizadas.

No caso de venda de unidade imobiliária sujeita a condição suspensiva, as quantias recebidas só serão computadas como receita para fins de tributação (inclusive pelo RET) quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda; não há que se falar, portanto, na aplicação das regras da Instrução Normativa SRF nº 345, de 2003, em relação às vendas realizadas pela incorporadora ainda pendentes de implementação da condição suspensiva no momento da opção pelo RET.

Na hipótese de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 345, de 2003, também fica afastada, no caso de opção pelo RET, pelo fato de a referida norma tratar da alteração do reconhecimento de receitas auferidas do regime de caixa para o regime de competência, situação que não ocorre no caso de opção pelo RET.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 - CTN, arts. 116 e 117; Lei nº 10.931, de 2004, arts. 1º a 10; Decreto-lei nº 1.598, de 1977, arts. 27 e 29; Lei nº 12.973, de 2014, art. 2º; Instrução Normativa RFB nº 1.435, de 2013.

Relatório

1. O interessado, pessoa jurídica de direito privado, vem, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, formular consulta, protocolada em 07.11.2014, questionando como tributar, ao optar pelo regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias, os adiantamentos relativos a contratos de promessa de compra e venda de imóveis, com condição suspensiva.

2. Informa o consulente:

A interessada, acima identificada, possui um empreendimento imobiliário incorporado em andamento, cuja parte das unidades já se encontra prometida em venda com contratos particulares. Contudo, sabendo que não é estipulada qualquer vinculação temporal ao início das obras ou à percepção das receitas da comercialização dos imóveis para efetivar a opção pelo RET consequente ao registro do Patrimônio de Afetação no empreendimento imobiliário, a interessada fará a opção pelo RET em 11/2014.

No entanto, no ato da negociação de promessa de compra e venda com o cliente, a incorporadora celebra um contrato no qual o promitente comprador se compromete a pagar parcelas que serão contabilizadas pela incorporadora como adiantamento, uma vez que consta do citado contrato uma cláusula de condição suspensiva, que obriga o promissário vendedor a devolver o valor das parcelas ao comprador caso este não obtenha o financiamento junto à instituição financeira.

As parcelas pagas e contabilizadas como adiantamento, são reclassificadas como receitas e oferecidas à tributação no ato da realização da escritura definitiva entre vendedor, comprador e instituição financeira.

3. Questiona, por fim:

No primeiro período de apuração dentro do regime especial RET ligado ao PAF, devemos aplicar por analogia a solução prescrita pela IN SRF345, de 28/07/2003 e oferecermos à tributação todos os valores até então registrados como adiantamentos? Porque parece que a “ratio” da lei é que quando houver uma mudança de regime de tributação deve-se tributar todos os adiantamentos até então recebidos com o velho regime, para somente depois passar a tributar as novas receitas com o novo, mas essa instrução parece requerer a tributação dos antigos adiantamentos no novo regime, o que se acha um pouco estranho.

Fundamentos

4. Embora o consulente não deixe claro em sua petição, em consulta aos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), verifica-se que ele apura o imposto de renda da pessoa jurídica na forma do lucro presumido (fl. 30), regularmente, desde o ano-calendário de 2008. De fato, a dúvida por ele trazida é de como proceder na tributação de parcelas recebidas “e contabilizadas como adiantamento” (em razão de condição suspensiva estipulada em contrato de promessa de compra e venda de unidade imobiliária), quando optar pelo regime especial aplicável às incorporações imobiliárias, de que trata a Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, questionando se deve aplicar analogicamente a Instrução Normativa SRF nº 345, de 28 de julho de 2003, que “dispõe sobre o tratamento tributário aplicável na hipótese de mudança do regime de reconhecimento das receitas em função do recebimento para o regime de competência”.

5. Inicialmente, importante observar, em linhas gerais, como é a tributação das incorporações imobiliárias, segundo a legislação do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), a forma de tributação na sistemática do lucro presumido e os contornos gerais do regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias.

6. O Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, na redação anterior à Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, assim estabelecia (destacou-se):

Art 27 - 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:

[...]

§ 1º - 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.

[...]

.....

Venda a Prazo ou em Prestações

Art 29 - Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do período-base da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada exercício social proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas:

I - o lucro bruto será registrado em conta específica de resultado de exercícios futuros, para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, inclusive o orçado (art. 28), 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 exercício social será transferida para as contas de resultado parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo exercício;

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 receita bruta de venda, de que trata o número 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 15%, ao custo orçado, aplicar-se-á o disposto no § 2º do artigo 28.

§ 1º - Se a venda for contratada com juros, estes deverão ser apropriados nos resultados dos exercícios sociais a que competirem.

§ 2º - Na venda contratada com cláusula de correção monetária do saldo credor do preço, a contrapartida da correção, nas condições estipuladas no contrato, da receita de vendas a receber será computada, no resultado do exercício, como

variação monetária (art. 18), pelo valor que exceder da correção, segundo os mesmos critérios, do saldo do lucro bruto registrado na conta de resultados de exercícios futuros de que trata o item I do artigo 29.

§ 3º 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. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.429, de 1988)

7. O art. 2º da Lei nº 12.973, de 2014, alterou o art. 29 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, dando-lhe a seguinte redação, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2015 (ou 1º de janeiro de 2014, para os contribuintes que fizerem a opção do art. 75 da Lei nº 12.973, de 2014):

Art. 29. Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do período de apuração da venda, o lucro bruto de que trata o § 1º do art. 27 poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido proporcionalmente à receita de venda recebida, observadas as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - por ocasião da venda, será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e, em cada período, será computada, na determinação do lucro real, parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo período; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda, de que trata o inciso II do caput, deverá ser reajustada sempre que for alterado o valor do orçamento, em decorrência de modificações no projeto ou nas especificações do empreendimento, e apurada diferença entre custo orçado e efetivo, devendo ser computada na determinação do lucro real, do período de apuração desse reajustamento, a diferença de custo correspondente à parte da receita de venda já recebida; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

V - os ajustes pertinentes ao reconhecimento do lucro bruto, na forma do inciso II do caput, e da diferença de que trata o inciso III do caput deverão ser realizados no livro de apuração do lucro real de que trata o inciso I do caput do art. 8º. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

8. Transcrita a legislação pertinente pode-se fazer algumas importantes observações.

9. **Primeiro**, como se pode perceber, a legislação tributária considera que o lucro bruto deve ser apurado quando a venda estiver caracterizada, ainda que mediante instrumento de promessa de compra e venda, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda.

10. Assim, embora a legislação civil condicione a operação de transmissão de bem imóvel à existência de escritura pública e a sua inscrição no Registro de Imóveis para ter plena validade perante terceiros (arts. 108, 1.227 e 1.245 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de

2002 – Código Civil de 2002 – CC/2002), o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, considera ocorrida a alienação “quando, contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda”.

11. A legislação do imposto de renda da pessoa física, da mesma forma, considera que ocorre alienação e aquisição em quaisquer “operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins” (art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988; arts. 117, § 4º, e 154 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).

12. No campo do direito tributário, resulta evidente que o legislador, ao dispor de forma diferente da lei civil, teve por fundamento legal as disposições dos arts. 109 e 110 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), e, por escopo, impedir que, por meio de artifícios utilizados pelos contratantes, fosse adiado ou mesmo obstando o surgimento do fato gerador da obrigação tributária (alienação), o que fatalmente ocorreria se somente com o registro da escritura pública fosse consumada a transmissão do imóvel, para os efeitos tributários. A par disso, como o Código Civil confere ao contrato caráter de lei entre os contratantes (arts. 219 e 221), podendo cada um exigir do outro o cumprimento de sua obrigação, o documento particular é instrumento suficiente e legalmente válido para configurar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

13. **Segundo**, embora o regime de competência seja utilizado como regra na apuração do IRPJ, no caso de venda a prazo de unidades imobiliárias pode-se adotar o regime de caixa, na forma do art. 29 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

14. **Terceiro**, no caso em que a eficácia da venda esteja sujeita a condição suspensiva, o lucro bruto só será reconhecido quando for implementada a condição (art. 27, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e art. 411 do RIR/1999).

15. Observe-se que o CTN assim estabelece, quanto ao momento de ocorrência do fato gerador (destacou-se):

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

16. A Instrução Normativa SRF nº 84, de 20 de dezembro de 1979, assim estatui, quando a venda é subordinada a condição suspensiva (destacou-se):

10. Efetivação ou Realização da Venda

10.1 - Considera-se efetivada ou realizada a venda de uma unidade imobiliária quando contratada a operação de compra e venda, ainda que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita essa venda.

10.2 - É suspensiva a condição que subordine a aquisição do direito à verificação ou ocorrência do fato nela previsto, tal como a cláusula que faça a eficácia da operação de compra e venda dependente de financiamento do saldo devedor do preço, ou a que sujeite essa eficácia à liberação de hipoteca que esteja gravando o bem negociado.

10.3 - No caso de venda sujeita a condição suspensiva, as quantias recebidas pelo contribuinte, a qualquer título, na fase que anteceder ao implemento da condição, poderão ser contabilizadas em conta de antecipações de clientes, classificável no passivo circulante.

10.4 - Uma vez implementada a condição suspensiva convencionada, as quantias antecipadas pelo comprador do imóvel serão convertidas em receita do exercício social da efetivação da venda, com o conseqüente reconhecimento do lucro bruto a elas correspondente.

17. As pessoas jurídicas optantes pelo **lucro presumido** submetiam-se, como regra geral, ao regime de competência para reconhecimento de suas receitas (Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, arts. 36, § 2º, e 37, incisos I e II). No entanto, com a edição da Instrução Normativa SRF nº 104, de 24 de agosto de 1998, passou a ser permitida a essas pessoas jurídicas a adoção do critério de reconhecimento das receitas da **venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços** na medida do recebimento (regime de caixa). Atualmente, a possibilidade de adoção do regime de competência ou caixa está previsto nos arts. 122, § 6º, 123, incisos I e II, e 129 da Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014, que revogou as Instruções Normativas SRF nº 93, de 1997, e nº 104, de 1998.

18. O art. 13 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, ao dispor sobre o limite de receita bruta total para adesão à tributação com base no lucro presumido, veio assentar que “a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica”. Vale lembrar que por força dessa mesma Lei é que passou a ser autorizada a tributação com base no lucro presumido às pessoas jurídicas “que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil”, a contar

do ano-calendário de 1999 (art. 36, inciso IV, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; arts. 14, 17, inciso II, e 18, inciso III, da Lei nº 9.718, de 1998).

19. O art. 18 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999 (art. 20 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001), veio estatuir que “as pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL”.

20. Importante observar que, no caso de venda a prazo ou prestações de unidades imobiliárias não concluídas, em empresa que adote o lucro presumido pelo regime de caixa, a receita bruta será reconhecida na medida do seu efetivo recebimento, não se aplicando o § 2º do art. 129 da Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014 (“Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer”), similar à regra do § 2º do art. 1º da revogada Instrução Normativa SRF nº 104, de 1998, pois há no caso regra específica determinada pelo art. 27, § 1º, e art. 29 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

21. A esse respeito a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou, dentre outras oportunidades, na Solução de Divergência Cosit nº 37, de 5 de dezembro de 2013, e na Solução de Consulta Cosit nº 151, de 9 de junho de 2014, asseverando que a pessoa jurídica incorporadora de imóveis, optante pela tributação do imposto de renda com base no lucro presumido segundo o regime de caixa, reconhecerá a receita de venda de unidades imobiliárias **na medida do seu recebimento, independentemente da conclusão ou entrega da unidade**. Essas Soluções podem ser consultadas no seguinte endereço eletrônico <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action> (acesso em 15.06.2015).

22. O **regime especial de tributação (RET) aplicável às incorporações imobiliárias**, previsto nos arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2004, consiste no pagamento mensal unificado, equivalente a 4% (quatro por cento) da receita mensal recebida, do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

23. O art. 2º da Lei nº 10.931, de 2004, estabelece como requisito para opção pelo regime:

Art. 2º A opção pelo regime especial de tributação de que trata o art. 1º será efetivada quando atendidos os seguintes requisitos:

I - entrega do termo de opção ao regime especial de tributação na unidade competente da Secretaria da Receita Federal, conforme regulamentação a ser estabelecida; e

II - afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária, conforme disposto nos arts. 31-A a 31-E da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964.

24. Atualmente a forma de opção pelo RET é regulada pela Instrução Normativa RFB nº 1.435, de 30 de dezembro de 2013.

25. A Solução de Consulta Cosit n.º 244, de 12 de setembro de 2014, esclareceu alguns importantes pontos acerca da opção pelo RET, conforme o seguinte trecho de sua ementa (disponível no endereço <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=56628>, acesso em 15.06.2014):

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EMENTA: INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. OPÇÃO.

A opção da incorporação imobiliária no Regime Especial de Tributação (RET), instituído pelo art. 1º da Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, será considerada efetivada quando atendidos os requisitos previstos no art. 2º dessa lei, e na Instrução Normativa da RFB vigente.

É possível a opção da incorporação imobiliária no RET, ainda que iniciada a obra, hipótese em que o recolhimento dos tributos, na forma do regime especial, deverá ser feito a partir do mês da opção.

Não existe previsão legal para opção retroativa pelo RET.

Considerando que a opção pelo regime é irretratável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis da incorporação, o RET será adotado em relação às receitas recebidas após a efetivação da opção, referentes às unidades vendidas antes da conclusão da obra, as quais componham a incorporação afetada, mesmo que essas receitas sejam recebidas após a conclusão da obra ou a entrega do bem.

Não se sujeitam ao RET as receitas decorrentes das vendas de unidades imobiliárias realizadas após a conclusão da respectiva edificação.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 4.591, 1964, arts. 31-A a 31-E; Lei nº 10.931, de 2004, arts. 1º a 10; IN RFB nº 1.435, de 2013; IN RFB nº 934, de 2009.

[...]

26. Assim, como relatado pelo consultante, a opção pelo RET pode ser feita em relação a empreendimentos imobiliários cujas obras já estejam em curso.

27. A forma de tributação das receitas no RET é tratada no art. 4º da Lei nº 10.931, de 2004 (destacou-se)

Art. 4º Para cada incorporação submetida ao regime especial de tributação, a incorporadora ficará sujeita ao pagamento equivalente a 4% (quatro por cento) da receita mensal recebida, o qual corresponderá ao pagamento mensal unificado do seguinte imposto e contribuições: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ;

II - Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; e

IV - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

§ 1º Para fins do disposto no caput, **considera-se receita mensal a totalidade das receitas auferidas pela incorporadora na venda das unidades imobiliárias que compõem a incorporação, bem como as receitas financeiras e variações monetárias decorrentes desta operação.**

§ 2º O pagamento dos tributos e contribuições na forma do disposto no caput deste artigo será considerado definitivo, não gerando, em qualquer hipótese, direito à restituição ou à compensação com o que for apurado pela incorporadora. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º As receitas, custos e despesas próprios da incorporação sujeita a tributação na forma deste artigo não deverão ser computados na apuração das bases de cálculo dos tributos e contribuições de que trata o caput deste artigo devidos pela incorporadora em virtude de suas outras atividades empresariais, inclusive incorporações não afetadas. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins do disposto no § 3º deste artigo, os custos e despesas indiretos pagos pela incorporadora no mês serão apropriados a cada incorporação na mesma proporção representada pelos custos diretos próprios da incorporação, em relação ao custo direto total da incorporadora, assim entendido como a soma de todos os custos diretos de todas as incorporações e o de outras atividades exercidas pela incorporadora. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 5º **A opção pelo regime especial de tributação obriga o contribuinte a fazer o recolhimento dos tributos, na forma do caput deste artigo, a partir do mês da opção.** (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

[...]

28. Já a Instrução Normativa RFB nº 1.435, de 30 de dezembro de 2013, assim estabelece (destacou-se):

Art. 5º Para cada incorporação submetida ao RET, a incorporadora ficará sujeita ao pagamento mensal equivalente a 4% (quatro por cento) das **receitas mensais recebidas**, que corresponderá ao pagamento unificado de:

I - IRPJ;

II - CSLL;

III - Contribuição para o PIS/Pasep; e

IV - Cofins.

§ 1º Para fins do disposto no caput, **considera-se receita mensal o total das receitas recebidas pela incorporadora com a venda de unidades imobiliárias que compõem cada incorporação submetida ao RET, bem como, as receitas financeiras e “variações monetárias” decorrentes dessa operação.**

§ 2º O pagamento mensal equivalente a 4% (quatro por cento) das **receitas mensais recebidas** de que trata o caput aplica-se a partir de 28 de dezembro de 2012, inclusive em relação à incorporação já submetida ao RET anteriormente.

§ 3º Até 27 de dezembro de 2012, o pagamento mensal de que trata o caput era equivalente a 6% (seis por cento) das receitas mensais recebidas.

[...]

§ 6º A opção da incorporação no RET/Incorporação Imobiliária obriga o contribuinte a efetuar o recolhimento dos tributos, na forma deste artigo, a partir do mês da opção.

[...]

29. Da conjugação do art. 4º da Lei nº 10.931, de 2004, e do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.435, de 2013, pode-se concluir que a tributação pelo RET segue o regime de caixa, tributando-se as receitas mensais recebidas pela incorporadora relativas às vendas já efetuadas. Para haver a tributação há que se ter a conjugação de dois fatores: a) a venda já deve ter sido efetuada, estando definitivamente caracterizada; e b) a receita deve ter sido efetivamente recebida no mês.

30. A norma que o consulente pretende aplicar analogicamente (Instrução Normativa SRF nº 345, de 2003) disciplina o tratamento que se deve dar quando ocorre a mudança do regime de reconhecimento das receitas do regime de caixa para o regime de competência, determinando que os valores ainda não tributados (em razão de ainda não terem sido recebidos, embora já auferidos), ao haver a mudança no regime de reconhecimento da receita para o regime de competência, devem ser oferecidos a tributação no último período de apuração em que esteve sujeito ao regime anterior. Dessa forma, evita-se a necessidade de um regime de reconhecimento de receita misto, tributando ao final do regime anterior as receitas ainda não efetivamente recebidas de vendas pretéritas, que ainda não tinham sido tributadas.

31. No caso do consulente não ocorre essa situação, pois os adiantamentos recebidos só são levados a tributação quando implementada a condição suspensiva a que está sujeita à venda (no caso, a aprovação do financiamento imobiliário por uma instituição financeira). Antes disso os fatos geradores do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ainda não estão caracterizados. Apenas quando implementada a condição suspensiva, que pelo contexto exposto pelo consulente só vai ocorrer após a opção pelo RET, é que a tributação dos adiantamentos recebidos vai ocorrer.

32. Além disso, como já exposto no parágrafo 29, o RET segue o regime de caixa, de forma que se mostra inaplicável a Instrução Normativa SRF nº 345, de 2003, pois ela trata da alteração do reconhecimento de receitas auferidas do regime de caixa para o regime de competência, o que não ocorre no caso de opção pelo RET.

33. Importante observar que, para ficar caracterizado que o contrato de compra e venda está condicionado a uma condição suspensiva, o negócio deve estar subordinado a um evento futuro e incerto e atender as demais disposições da legislação civil (arts. 121 a 130 do CC/2002).

34. Também cabe ressaltar que, para os valores serem tributados pelo RET, o implemento da condição suspensiva deve ocorrer antes da conclusão da obra, pois, conforme disposto na Solução de Consulta Cosit nº 244, de 2014, “não se sujeitam ao RET as receitas decorrentes das vendas de unidades imobiliárias realizadas após a conclusão da respectiva edificação”.

35. Por fim, cumpre esclarecer que o processo de consulta tem como objetivo a interpretação da legislação tributária relativa à matéria consultada, não se prestando a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária da consulente, ficando sob sua

inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta.

Conclusão

36. Diante do exposto, conclui-se:

a) a tributação pelo regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias (RET), conforme previsto nos arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2004, segue o regime de reconhecimento de receitas efetivamente recebidas (regime de caixa), que correspondam a vendas definitivamente caracterizadas;

b) no caso de venda de unidade imobiliária sujeita a condição suspensiva, as quantias recebidas só serão computadas como receita para fins de tributação (inclusive pelo RET) quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda; não há que se falar, portanto, na aplicação das regras da Instrução Normativa SRF nº 345, de 2003, em relação às vendas realizadas pela incorporadora ainda pendentes de implementação da condição suspensiva no momento da opção pelo RET;

c) na hipótese de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 345, de 2003, também fica afastada, no caso de opção pelo RET, pelo fato de a referida norma tratar da alteração do reconhecimento de receitas auferidas do regime de caixa para o regime de competência, situação que não ocorre no caso de opção pelo RET.

À consideração do revisor.

[Assinado digitalmente]

CELSO TOYODA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. 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 Instrução Normativa 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