



Receita Federal

SRRF03/Disit

Fls. 1

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 3ª RF

Solução de Consulta nº 33 - SRRF03/Disit

Data 27 de dezembro de 2012

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO.

O Regime Especial Tributário (RET) aplicável ao patrimônio de afetação das incorporações imobiliárias, instituído pela Lei nº 10.931, de 2004, tem natureza opcional. No entanto, sua opção será irretratável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação. Independe de ato administrativo expresse por parte da Receita Federal a concessão do benefício fiscal, bastando, para tanto, que a pessoa jurídica satisfaça os requisitos previstos na IN RFB nº 934, de 2009. Considera-se, para fins de opção pela sistemática do lucro presumido, a receita bruta total percebida pela pessoa jurídica, nos termos do art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998.

Dispositivos Legais: Arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976; Art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998; Art. 1º da Lei nº 12.406, de 2011; Arts. 5º e 22 da IN SRF nº 93, de 1997; Art. 2º da IN RFB nº 934, de 2009; Art. 1º da IN RFB nº 1.199, de 2011.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

A pessoa jurídica acima qualificada, por intermédio de seu representante legal, XXX, protocolizou a presente consulta, dirigida ao Superintendente Regional da Receita Federal na 3ª Região Fiscal, indagando sobre a aplicação da legislação do imposto de renda

pessoa jurídica (IRPJ) relativa à opção pelo Regime Especial de Tributação (RET) em operações de construção de imóveis no País, mediante consórcio com outra pessoa jurídica.

2. Relata que, na qualidade de empresa consorciada, desempenha o papel de construtor e que o terreno para as construções pertence ao outro consorciado. Reconhece que a receita proveniente da venda de imóveis compõe a receita bruta de venda de mercadorias e serviços, e que, portanto, são tributados pelas regras do IRPJ. Ressalta que, com o advento da Lei nº 10.931, de 02 de agosto de 2004, a qual introduziu alterações no art. 31 da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o patrimônio de afetação é um instituto que tem por objetivo conferir segurança ao mutuário e a toda cadeia de financiamento imobiliário, reduzindo os riscos de insolvência das pessoas jurídicas incorporadoras.

3. Informa que o RET, instituído pela Lei nº 10.931, de 2004, tem por escopo incentivar o mercado imobiliário, por meio de um instrumento sistematizado denominado patrimônio de afetação. Informa, ainda, que a legislação vigente não é explícita com relação à possibilidade de opção pelo RET. Entende que é possível a afetação total do patrimônio com opção pelo RET bem como a receita onerada pelo RET não compõe a receita bruta total para fins de eventual opção pelo lucro presumido pela incorporadora, ora consulente, em relação a outras receitas não objeto do patrimônio de afetação.

4. Ao final, pergunta: “1º) *Estão corretos os entendimentos e procedimentos adotados pela Consulente?* 2º) *Caso contrário, qual seria o entendimento e procedimentos adequados?* e 3º) *É possível a afetação parcial do patrimônio com opção pelo RET?*”

Fundamentos

5. De início, cabe registrar que a finalidade do processo de consulta é assegurar ao sujeito passivo os esclarecimentos de suas dúvidas acerca da interpretação da legislação tributária federal, nos termos dos atos legais aplicados a este instituto, cabendo à Administração provê-lo do melhor entendimento sobre a matéria. Neste sentido, esclarece-se que a verificação do tratamento a ser aplicado a seu caso concreto, à vista da interpretação dada pela Receita Federal, será sempre de responsabilidade do sujeito passivo.

6. Na presente consulta, tem-se como objeto principal à aplicação do Regime Especial de Tributação (RET), instituído pela Lei nº 10.931, de 2004, atualmente disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 934, de 27 de abril de 2009, sobre o patrimônio de afetação de pessoa jurídica em consórcio imobiliário. Também há questionamento, em relação ao RET, sobre o conceito de receita bruta total para fins do limite de opção pelo lucro presumido.

7. A constituição de consórcio para execução de um empreendimento, bem como as condições de sua viabilização, estão reguladas nos arts. 278 e 279 da Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011, disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011, conforme abaixo:

Lei nº 6.404, de 1976:

Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.

§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

§ 2º A falência de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio com as outras contratantes; os créditos que porventura tiver a falida serão apurados e pagos na forma prevista no contrato de consórcio.

Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo não circulante, do qual constarão: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - a designação do consórcio se houver;

II - o empreendimento que constitua o objeto do consórcio;

III - a duração, endereço e foro;

IV - a definição das obrigações e responsabilidade de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas;

V - normas sobre recebimento de receitas e partilha de resultados;

VI - normas sobre administração do consórcio, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver;

VII - forma de deliberação sobre assuntos de interesse comum, com o número de votos que cabe a cada consorciado;

VIII - contribuição de cada consorciado para as despesas comuns, se houver.

Parágrafo único. O contrato de consórcio e suas alterações serão arquivados no registro do comércio do lugar da sua sede, devendo a certidão do arquivamento ser publicada.

Lei nº 12.406, de 2011

Art. 1º As empresas integrantes de consórcio constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento, observado o disposto nos §§ 1º a 4º.

§ 1º O consórcio que realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas e físicas, com ou sem vínculo empregatício, poderá efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis.

§ 2º Se a retenção de tributos ou o cumprimento das obrigações acessórias relativos ao consórcio forem realizados por sua empresa líder, aplica-se, também, a solidariedade de que trata o § 1º.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º abrange o recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, inclusive a incidente sobre a remuneração dos trabalhadores avulsos, e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, além da multa por atraso no cumprimento das obrigações acessórias.

§ 4º *O disposto neste artigo aplica-se somente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011

Dispõe sobre procedimentos fiscais dispensados aos consórcios constituídos nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e do art. 1º da Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011.

(...)

Art. 1º O consórcio constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as pessoas jurídicas consorciadas deverão, para efeitos dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observar o disposto nesta Instrução Normativa.(grifou-se)

8. O consórcio como definido nos artigos 278 e 279 da Lei das SA é a forma pela qual duas ou mais sociedades se obrigam entre si, de forma coordenada, a executar determinado empreendimento, sem que desse contrato resulte a criação de um novo ente dotado de personalidade jurídica, nem responsabilidade solidária entre as consorciadas. Com efeito, não possuindo o consórcio personalidade jurídica própria, o relacionamento jurídico, operacional e contábil entre as pessoas jurídicas consorciadas e o consórcio não se dá como se este fosse uma pessoa jurídica autônoma, mas tão somente como mera extensão daquelas, mantida a autonomia individual de cada uma das participantes, mormente para fins tributários.

9. No caso de consórcio de empresas para execução de empreendimento imobiliário, a critério da incorporadora consorciada, a incorporação poderá ser submetida ao regime de patrimônio de afetação. A Lei nº 10.931, de 2004, trouxe alterações e inovações para as incorporações imobiliárias, regidas pela Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, em especial no que diz respeito ao aperfeiçoamento do instituto do patrimônio de afetação. No regime de patrimônio de afetação, o terreno e as acessões objeto de incorporação imobiliária, bem como os demais bens e direitos a ela vinculados, manter-se-ão apartados do patrimônio do incorporador, constituindo o patrimônio de afetação. Este não se comunica com os demais bens, direitos e obrigações do patrimônio geral do incorporador ou de outros patrimônios de afetação. Uma vez constituído, só responde por dívidas e obrigações vinculadas à incorporação respectiva, representando um meio de proteção patrimonial.

10. Nos arts 1º a 10, a epigrafada Lei nº 10.931, de 2004, instituiu o “Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação” (RET) aplicável às incorporações imobiliárias, em caráter opcional e irretratável enquanto perdurarem os direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação. O RET foi inicialmente regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 474 (Instrução Normativa SRF nº 474), de 3 de dezembro de 2004, e atualmente está disciplinado pela IN RFB nº 934, de 27 de abril de 2009.

11. O art. 2º da IN RFB nº 934, de 2009, a seguir transcrito, estabelece as condições de opção do RET aplicável às incorporações imobiliárias, dentre as quais destaca-se a afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação:

Art. 2º A opção da incorporação imobiliária no RET de que trata o art. 1º será considerada efetivada quando atendidos os seguintes requisitos, a serem efetuados pela ordem em que estão descritos:

I - afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária nos termos dos arts. 31-A a 31-E da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964;

II - inscrição de cada incorporação afetada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), vinculada ao evento 109 - Inscrição de Incorporação Imobiliária - Patrimônio de Afetação; e

III - apresentação do Termo de Opção pelo RET à Delegacia da Receita Federal (DRF) ou à Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária (Derat) com jurisdição sobre o estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

§ 1º O Termo de Opção de que trata o inciso III deverá ser entregue na unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a que estiver jurisdicionada a matriz da pessoa jurídica incorporadora, mesmo quando a incorporação, objeto de opção pelo RET, estiver localizada fora da jurisdição dessa unidade da RFB.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º, o Termo de Opção pelo RET deverá estar acompanhado do termo de constituição de patrimônio de afetação da incorporação, firmado pelo incorporador e, quando for o caso, também pelos titulares de direitos reais de aquisição, e averbado no Cartório de Registro de Imóveis.

§ 3º Para fins do disposto neste artigo, será utilizado o formulário " Termo de Opção pelo Regime Especial de Tributação" , constante do Anexo Único a esta Instrução Normativa, disponível no sítio da RFB na Internet no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>.

12. Depreende-se do dispositivo acima, que a concessão ou o reconhecimento do incentivo ou benefício fiscal em referência independe de um ato administrativo expresso por parte da Receita Federal do Brasil. Desta forma, preenchidos os requisitos estabelecidos pela legislação tributária pertinente, no caso, os previstos na IN RFB nº 934, de 2009, sobretudo o teor de seu art. 2º, *supra* transcrito, considera-se efetivada a opção pelo Regime Especial de Tributação aplicável às incorporações imobiliárias. Observa-se que, além de a adesão ao RET ser opcional, a afetação da incorporação constitui uma pré-condição para essa adesão. Nesse sentido, a afetação, até por ser um fator condicionante do RET, independe do regime de tributação adotado. Não há na legislação dispositivo que torne o RET compulsório para as incorporações afetadas na forma estabelecida pela Lei nº 4.591, de 1964.

13. No tocante ao questionamento sobre a segregação da receita, onerada pelo RET, do valor da receita bruta total para fins de eventual opção pelo lucro presumido, informa-se que a forma de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado), quando considerada o valor da receita bruta, deve-se ser aferida pela totalidade das receitas percebidas pela pessoa jurídica. Neste sentido, transcrevem-se dispositivos legais abaixo:

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§ 2º *Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.*

IN SRF n.º 93, de 24 de dezembro de 1997.

Receita Bruta

Art. 5º 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, observando-se que:

(...)

Art. 22....

§ 1º Considera-se receita total, o somatório:

- a) da receita bruta mensal;*
- b) das demais receitas e ganhos de capital;*
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;*
- d) dos rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa;*
- e) da parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma da Instrução Normativa SRF n.º 38, de 30 de abril de 1997.*

14. Estas são, também, as informações do manual “Perguntas e Respostas 2012”, divulgado pela Receita Federal do Brasil na Internet:

004 Quais as pessoas jurídicas que podem optar pelo ingresso no regime do lucro presumido?

Podem optar as pessoas jurídicas:

- a) cuja receita bruta total tenha sido igual ou inferior a R\$48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), no ano-calendário anterior, ou a R\$4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses em atividade no ano-calendário anterior; e*
- b) que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real em função da atividade exercida ou da sua constituição societária ou natureza jurídica.*

Notas:

Considera-se receita bruta total a receita bruta de vendas somada aos ganhos de capital e às demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade.

(...)

006 Quais receitas deverão ser consideradas para efeito da verificação do limite de R\$48.000.000,00, em relação à receita bruta total do ano-calendário anterior?

Para efeito da verificação do limite, considera-se como receita bruta total 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, acrescidos das demais receitas, tais como, rendimentos de aplicações financeiras (renda fixa e variável), receita de locação de imóveis, descontos ativos, variações monetárias ativas, juros recebidos como remuneração do capital próprio etc e dos ganhos de capital.

Notas:

Na receita bruta se inclui o ICMS e deverão ser excluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, dos quais o vendedor ou prestador é mero depositário (exemplo: IPI).

Normativo: RIR/1999, art. 224, parágrafo único, e arts. 518, 519 e 521.(grifou-se)

15. Consoante acima transcrito, depreende-se que a receita bruta total a que se refere o artigo 13, *caput*, da Lei nº 9.718, de 1998, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, inclui todas as receitas da pessoa jurídica. Destarte, as receitas ligadas ao patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias são receitas próprias da sociedade que se dedica a essas atividades e, portanto, compõem a receita bruta total da empresa, para fins do cálculo do limite de opção pelo lucro presumido. A Lei nº 10.931, de 2004, apenas criou um regime especial de tributação (patrimônio de afetação) para aquelas operações imobiliárias eleitas pela pessoa jurídica.

16. Oportuno também registrar que o incentivo fiscal previsto na Lei nº 10.931, de 2004, é um mecanismo voltado, em essência, para operacionalizar as desonerações finais do tributo, que se concretizará quando adimplidas as condições legalmente estabelecidas para referidas operações. Sendo assim, enquanto norma de caráter exoneratório, impõe-se seja interpretada restritivamente, em consonância com o inciso II do art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

Conclusão

17. Em vista do exposto acima, proponho seja a presente consulta solucionada de forma a esclarecer à Consulente que o Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação (RET), instituído pela Lei nº 10.931, de 2004, é opcional, entretanto, sua opção será irretratável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação. A concessão ou o reconhecimento do benefício fiscal em referência independe de ato administrativo expresso por parte da Receita Federal, bastando, para tanto, que a pessoa jurídica preencha os requisitos previstos na IN RFB nº 934, de 2009. Para fins de opção pela sistemática do lucro presumido, considera-se a receita bruta total percebida pela pessoa jurídica, nos termos do art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998.

18. À consideração superior.

Fortaleza-Ce, 27 de dezembro de 2012.

-assinatura digital-

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho
AFRFB mat. 8381

Ordem de Intimação

19. De acordo. Aprovo a Solução de Consulta.

20. Na forma do disposto no art. 48 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única, não comportando assim a presente decisão, recurso de ofício ou voluntário e nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação - Cosit, em Brasília - DF, na forma da Instrução Normativa RFB n.º 740, de 2 de maio de 2007. O prazo para interposição do recurso é de trinta dias, contado da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, competindo ao interessado comprovar a existência das soluções divergentes acerca de idênticas situações, mediante juntada das ementas das correspondentes publicações, disponíveis no Diário Oficial da União ou no sítio da Receita Federal do Brasil, na Internet.

21. Publique-se no Diário Oficial da União, em atendimento ao disposto no §4º do art. 48 da Lei n.º 9.430, de 1996.

22. Encaminhe-se à Delegacia da Receita Federal do Brasil em XXX, para ciência à interessada e adoção das medidas adequadas à observância da presente Solução de Consulta, nos termos do art. 6º, inciso IV, da Instrução Normativa RFB n.º 740, de 2007.

Fortaleza-Ce (CE), 27 de dezembro de 2012.

-assinatura digital-

VICENTE KLEBER DE MELO OLIVEIRA
Chefe Substituto da Divisão de Tributação
Delegação de competência
Portaria SRRF03 n.º 269, de 07/05/2012