



Solução de Consulta nº 82 - Cosit

Data 8 de junho de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LOTEAMENTO. PARCERIA. PROPRIETÁRIO DA TERRA. LUCRO PRESUMIDO.

A participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias do empreendimento, estipulada em contrato de parceria, deverá ser adicionada à receita bruta do proprietário da terra, para fins de apuração do imposto com base no lucro presumido.

O percentual de presunção será também aplicado sobre a participação proporcional nos juros de mora e nas multas por inadimplemento decorrentes da comercialização dos imóveis, desde que apurados por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

Dispositivos Legais: Art. 15 da lei nº 9.249, de 1995; art. 34 da Lei nº 11.196, de 2005; arts. 410 a 414 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99); e Parecer Normativo CST nº 15/1984.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LOTEAMENTO. PARCERIA. PROPRIETÁRIO DA TERRA. LUCRO PRESUMIDO.

A participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias do empreendimento, estipulada em contrato de parceria, deverá ser adicionada à receita bruta do proprietário da terra, para fins de apuração da contribuição com base no lucro presumido.

O percentual de presunção será também aplicado sobre a participação proporcional nos juros de mora e nas multas por inadimplemento decorrentes da comercialização dos imóveis, desde que apurados por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

Dispositivos Legais: Art. 15 da lei nº 9.249, de 1995; art. 34 da Lei nº 11.196, de 2005; arts. 410 a 414 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99); Parecer Normativo CST nº 15, de 1984; e art. 49 da IN SRF nº 93, de 1997.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

LOTEAMENTO. PARCERIA. PROPRIETÁRIO DA TERRA. REGIME CUMULATIVO.

A participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias do empreendimento, estipulada em contrato de parceria, deverá ser adicionada à receita bruta do proprietário da terra, para fins de apuração da contribuição.

Os juros de mora e as multas recebidos em decorrência da venda das unidades imobiliárias do empreendimento, mesmo que decorrentes de inadimplemento, compõem a base de cálculo da contribuição no regime de apuração cumulativa.

Dispositivos Legais: arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98; art. 8º, II, da Lei nº 10.637, de 2002; arts. 410 a 414 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99); e Parecer Normativo CST nº 15, de 1984.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

LOTEAMENTO. PARCERIA. PROPRIETÁRIO DA TERRA. REGIME CUMULATIVO.

A participação proporcional em preço de venda das unidades imobiliárias do empreendimento, estipulada no contrato de parceria, deverá ser adicionada à receita bruta do proprietário da terra, para fins de apuração da contribuição.

Os juros de mora e as multas recebidos em decorrência da venda das unidades imobiliárias do empreendimento, mesmo que decorrentes de inadimplemento, compõem a base de cálculo da contribuição no regime de apuração cumulativa.

Dispositivos Legais: arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98; art. 10, II, da Lei nº 10.833, de 2003; arts. 410 a 414 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99); e Parecer Normativo CST nº 15, de 1984.

Relatório

A pessoa jurídica em epígrafe, devidamente representada, apresentou consulta sobre a interpretação da legislação tributária nos termos seguintes.

2. O interessado declarou operar no ramo de empreendimentos, principalmente imobiliários, e informou ter desenvolvido projeto de loteamento em área de sua propriedade; ter celebrado contrato (fls. 19 a 27) com pessoa jurídica especializada, para que a mesma fosse sua parceira no referido empreendimento. Asseverou que a receita obtida com a comercialização dos lotes será rateada entre os contratantes na proporção de 45% para o interessado e 55% para sua parceira, nos termos da Cláusula 11 (fl. 23) do contrato.

3. Esclareceu o consulente que a parceira será encarregada, contratualmente, de preparar e promover as vendas; elaborar todas as obras de infraestrutura necessárias e exigidas em relação ao loteamento; obter todas as licenças e aprovações nos órgãos públicos competentes; cobrar dos compradores suas parcelas; e pagar todos os custos e despesas do loteamento, repassando ao interessado somente sua participação, ou seja, 45% dos recebimentos financeiros.
4. Alegou o interessado que, nos termos do Parecer Normativo CST n.º 15, de 23 de julho de 1984, a pessoa jurídica executora de empreendimento de loteamento em imóvel de propriedade de outrem está sujeita ao regime tributário consolidado nos arts. 285 a 288 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/80), aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 4 de dezembro de 1980, quando tiver participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias desse empreendimento.
5. O consulente transcreveu o referido Parecer e as ementas das Soluções de Consulta SRRF/7ª RF/Disit n.ºs 350, de 24 de novembro de 2003, e 497, de 15 de outubro de 2004, e da Solução de Consulta n.º 205 – SRRF08/Disit, de 28 de maio de 2010, tendo concluído, com relação a esta última, que no caso de atraso no pagamento das parcelas, o valor recebido a título de juros de mora e multa por atraso de pagamento comporia a receita bruta, base de cálculo dos tributos.
6. Ao final, questionou o consulente:
 - 6.1. O interessado, na qualidade de proprietário da terra nua, e tendo celebrado o contrato de parceria mencionado, enquadrar-se-ia no disposto no Parecer Normativo CST n.º 15, de 1984?
 - 6.2. Caso a resposta seja positiva, seria correto lançar em sua contabilidade, bem como apurar seus tributos devidos, com base na parcela de 45%?
 - 6.3. Lançaria em sua contabilidade comercial somente 45% das prestações a receber decorrentes das vendas de lotes a prazo?
 - 6.4. Seria correto acrescentar 45% dos juros de mora e das multas recebidos dos compradores de lotes, no caso de inadimplemento, à sua receita bruta?
7. Cumpridos os requisitos relativos à apresentação, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de análise adiante acerca dos requisitos para produção de efeitos.

Fundamentos

8. Inicialmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.
9. Preliminarmente, insta realizar um cotejo entre o presente caso e precedentes vinculantes, procedimento denominado por alguns doutrinadores de *distinguishing*.

Correlacionada à matéria em análise está a Solução de Consulta Cosit n.º 39, de 26 de fevereiro de 2015, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 06/03/2015, que apresenta a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
EMENTA: 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 n.º 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 n.º 15/1984

10. Como se observa, dada a similitude de contextos fáticos, a presente consulta poderia ser parcialmente vinculada à referida Solução de Consulta. Contudo, verificam-se algumas diferenças nos contextos fáticos que justificam a expedição de Solução de Consulta autônoma, principalmente:

a) a Solução de Consulta Cosit n.º 39, de 2015, analisa a legislação aplicável sob a ótica da pessoa jurídica executora do empreendimento; a presente consulta versa sobre a aplicação da legislação à pessoa jurídica cedente do terreno;

b) a presente consulta aborda especificamente a aplicação da legislação no caso de pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, o que não foi feito na Solução de Consulta Cosit n.º 39, de 2015;

c) a presente consulta aborda a aplicação da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o que não foi feito na Solução de Consulta Cosit n.º 39, de 2015.

11. Feitas essas considerações iniciais, pode-se analisar efetivamente a consulta formulada. O interessado questionou, em sua PRIMEIRA PERGUNTA, acerca de seu eventual enquadramento no disposto no Parecer Normativo CST n.º 15, de 1984. Numa primeira análise, tal pergunta parece não se referir à interpretação de dispositivo da legislação tributária.

12. Por outro lado, considerando-se a alegação, transcrita no item 3, no sentido de que a pessoa jurídica executora de empreendimento de loteamento em imóvel de propriedade de outrem está sujeita ao regime tributário consolidado nos arts. 285 a 288 RIR/80 quando tiver participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias desse empreendimento, além da conclusão do Parecer n.º 15/84, no sentido de que o produto da venda do loteamento deverá ser rateado entre os contratantes, a pergunta deve ser interpretada como referente ao regime tributário aludido e ao rateio do produto da venda das unidades imobiliárias.

13. O instrumento particular de contrato de fls. 20 a 28 demonstra que o interessado é proprietário de duas áreas de terra a serem objeto de loteamento. Pelo que se verifica, não houve a contratação de serviços de corretagem de imóveis, ou de intermediação na venda de imóveis. O que se deu foi um contrato de parceria, pelo qual interessado, na condição de

proprietário dos imóveis, e desejando submeter os mesmos a um plano de loteamento, contratou com a empresa especializada, para que esta, às suas expensas, promovesse o loteamento, recebendo, por isso, participação percentual sobre o valor de cada recebimento efetuado em razão das vendas dos lotes de terreno.

14. A Parceria está assim conceituada no Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva, 4ª edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1994, volumes III e IV, págs. 313 e 314:

*“ Derivado do latim *partarius* (parceiro, participante), é o vocábulo empregado na terminologia jurídica para designar uma forma sui generis de sociedade, em que seus participantes se apresentam com deveres diferentes, tendo, embora, participação nos lucros auferidos.*

Não é, pois, modalidade de sociedade, que esta, em princípio, se evidencia, em relação aos sócios, fundada em direitos e obrigações mais ou menos análogos e responsabilidades econômicas acerca da composição do capital social.

Na parceria não se faz mister a composição do capital, pois que, em regra, o objeto do negócio é oferecido por um dos parceiros, enquanto outros, apenas, executam serviços necessários à sua exploração.”

15. Acrescente-se que o contrato de parceria difere da locação de serviço: (a) pela inexistência de subordinação de parceiro ao outro — prevalecendo a autonomia quanto ao processo ou sistema de exploração da atividade, no caso, o loteamento —; (b) pela ausência de retribuição certa; e (c) pela partilha dos riscos e lucros.

16. Assim, o interessado, com a cessão da área, e a outra contratante firmaram contrato de parceria imobiliária.

17. Verifica-se configurada, desta forma, a situação negocial contemplada no Parecer Normativo CST nº 15, de 1984, no qual é examinada, precisamente, a forma de tributação aplicável à hipótese de uma associação entre um proprietário de uma área de terras com uma pessoa jurídica para a prática de operação imobiliária, à qual assistirá executar e promover o empreendimento de loteamento, e cuja receita operacional consiste na participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias, segundo um percentual convencionado entre as partes, cuja íntegra reproduz-se, a seguir:

"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 infra-estrutura 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.

3.1 - No entanto, a natureza das obras se afigura clara face o que estabelece o artigo 43 do Código Civil:

Art. 43 - São bens imóveis:

I – *omissis*

II - Tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.

III – *omissis*

3.2 - O Código Civil não diz "tudo quanto o proprietário"- mas sim "tudo quanto o homem". Pode-se concluir, portanto, que as obras de loteamento, dado seu caráter de permanência, constituem parte integrante do imóvel e passam a ter esta natureza, independentemente de serem incorporadas pelo titular da propriedade ou pela pessoa jurídica executora do empreendimento de loteamento, ainda mais que há um contrato firmado entre as partes.

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 imobiliárias. 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.

4.1 - Os artigos 285 a 288 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.80 - RIR/80 - consolidam as normas sobre a apuração do resultado e de apropriação do lucro bruto na compra para venda ou promoção de empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda.

4.2 - Estabelece o artigo 285 do RIR/80 "O contribuinte que comprar imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos,". Face a este comando poder-se-ia alegar que a pessoa jurídica executora do empreendimento não está comprando imóvel para loteamento; no entanto é inegável que está realizando obras que têm a natureza de imóveis, conforme esclarecido no subitem 3.2, para posterior venda de unidades imobiliárias, com participação proporcional no preço de venda das referidas unidades. A pessoa jurídica executora do empreendimento não está comprando, mas

aplicando recursos em obras, possibilitando como isto sua venda em lotes.

4.3 - Nestas condições, a pessoa jurídica executora do empreendimento do loteamento está sujeita ao tratamento tributário de que tratam os artigos 285 a 288 do RIR/80. Este tratamento tem suas implicações a saber: a) a faculdade de poder optar pelo cômputo de custo orçado; e b) o dever de corrigir o custo das benfeitorias dos imóveis não vendidos, nos termos da legislação em vigor.

4.4 - Por oportuno, cabe ressaltar que a contabilidade de ambas as partes registrará tão somente o que disser respeito a cada uma. Nos registros do titular do loteamento continuará a constar somente o valor da terra nua. Já os registros da pessoa jurídica executora do empreendimento de loteamento consignarão os demais valores aplicados no custo do loteamento. Não é por demais relembrar que se o proprietário do imóvel for pessoa física é considerado, para efeitos do imposto de renda, empresa individual, nos termos do inciso III do artigo 98 do RIR/80.

5. De todo o exposto, pode-se concluir que, quando o proprietário de uma área de terras se associa com pessoa jurídica constituída para a prática de operações imobiliárias, à qual assistirá executar e promover o empreendimento de loteamento, e o produto da venda das unidades imobiliárias for rateado entre as partes na proporção estipulada, a referida pessoa jurídica executora do empreendimento de loteamento deve apurar seus resultados segundo as normas consolidadas nos artigos 285 a 288 do RIR/80, assistindo-lhe o direito de optar pelo cômputo do custo orçado e o dever de corrigir os valores por ela investidos no custo do loteamento por ocasião do levantamento do balanço patrimonial"

18. Nessas condições, a pessoa jurídica executora do empreendimento estaria sujeita ao tratamento tributário de que tratam os artigos 285 a 288 do RIR/1980 e, o que mais interessa ao interessado, a contabilidade de ambas as partes deverá registrar tão somente o que disser respeito a cada um, tendo em vista que o executor do empreendimento de loteamento está realizando obras em propriedade de outrem, proprietário da terra nua. Em outras palavras, ambos participam da promoção do empreendimento de loteamento e, conseqüentemente, do resultado e da apropriação do lucro apurado na venda.

19. Os arts. 285 a 288 do RIR/80 dispunham:

“Determinação do Custo e Apuração do Lucro Bruto

Art. 285. 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 n.º 1.598/77, 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;

b) os custos diretos (art. 183) 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, ao menos por ocasião do balanço, o custo de cada unidade distinta;

III - o custo das unidades em estoque, à opção do contribuinte, poderá ser corrigido monetariamente nos termos do Capítulo IV deste Subtítulo, caso em que a contrapartida da correção deverá ser registrada na conta de que trata o inciso II do art. 347 (Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 27, III, e Decreto-Lei n.º 1.648/78, art. 2.º).

§ 1º O contribuinte que, nos termos do inciso III, optar pela correção monetária do custo dos imóveis deverá corrigir monetariamente, por ocasião de cada balanço, todas as unidades em estoque, não sendo permitida a correção somente por ocasião da venda (Decreto-Lei n.º 1.648/78, art. 2.º, § 1º).

§ 2º Na correção de que trata o inciso III, o contribuinte poderá, à sua opção, observar o disposto no parágrafo 3º do art. 349 e no art. 358 (Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 27, § 2º).

§ 3º 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 n.º 1.598/77, art. 27, § 1º).

Venda Antes do Término do Empreendimento

Art. 286. 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 que estiver contratualmente obrigado a realizar (Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 28).

§ 1º O custo orçado será baseado nos custos usuais no tipo de empreendimento imobiliário (Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 28, § 1º).

§ 2º Se a execução das obras ou melhoramentos a que se obrigou o contribuinte se estender além do período-base da venda e o custo efetivamente realizado for inferior, em mais de 15% (quinze por cento), ao custo orçado computado na determinação do lucro bruto, o contribuinte ficará obrigado a pagar correção monetária e juros de mora sobre o valor do imposto postergado pela dedução de custo orçado excedente ao realizado (Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 28, § 2º).

§ 3º A correção e os juros de mora de que trata o parágrafo 2º deverão ser pagos juntamente com o imposto anual incidente no período base em que tiver terminado a execução das obras ou melhoramentos (Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 28, § 3º).

Venda a Prazo ou em Prestações

Art. 287. 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 (Decreto-Lei n.º 1.598/77, 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. 286), 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 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 15% (quinze por cento), ao custo orçado, aplicar-se-á o disposto no parágrafo 2º do art. 286.

Parágrafo único. Se a venda for contratada com juros, estes deverão ser apropriados nos resultados dos exercícios sociais a que competirem (Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 29, § 1º).

Venda com Correção Monetária

Art. 288. 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.254), pelo valor que exceder à correção, segundo os mesmos critérios, do saldo do lucro bruto registrado na conta de resultados de exercícios futuros de que trata o inciso I do art.287 (Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 29, § 2º).

Parágrafo único. Nos casos de que trata este artigo, a contrapartida da correção monetária das prestações a receber existentes no balanço de abertura do exercício social iniciado em 1978 e das prestações decorrentes de venda de terrenos e outros imóveis existentes em estoque no balanço de abertura do exercício social iniciado em 1978, inclusive em relação aos loteamentos e incorporações que constituam aproveitamento de referidos terrenos, poderá ser levada à conta de resultados de exercícios futuros, hipótese em que deverá ser computada no resultado do exercício à medida do recebimento das prestações respectivas (Decreto-Lei n.º 1.648/78, art. 3º).”

19.1. O RIR/80 foi revogado pelo art. 3º do Decreto n.º 1.041, de 11 de janeiro de 1994, que aprovou o RIR/94.

20. Já o RIR/94 foi revogado pelo art. 1.004 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 , que aprovou o RIR/99, estando o regime tributário objeto da consulta hoje consolidado nos arts. 410 a 414 do RIR/99, os quais dispõem:

“Compra e Venda, Loteamento, Incorporação e Construção de Imóveis

Determinação do Custo

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 implementado 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 1.598, de 1977, art. 29, § 2º, e Lei n.º 9.069, de 29 de junho de 1995, art. 28)."

20.1. Neste ponto, cabe esclarecer que o art. 38 da Lei n.º 11.196, de 27 de maio de 2009, incluiu o art. 299-B na Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, extinguindo o grupo resultado de exercícios futuros.

21. Confrontando-se os itens 19 e 20, observa-se que as alterações ocorridas no regime tributário sob análise, tais como atualização monetária e não correção monetária, além do fim do grupo resultado de exercícios futuros, não afastam as conclusões do Parecer Normativo CST n.º 15, de 1984.

22. O interessado declarou, conforme reproduzido no item 4, que os tributos que apura têm por base de cálculo sua receita bruta. Além disso, observa-se no relatório do sistema CNPJ - Consulta, de fl. 38, que ele apura o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro presumido.

23. Até o ano-calendário de 1999, as pessoas jurídicas que se dedicassem a empreendimento de loteamento estavam obrigadas à apuração do IRPJ com base no lucro real. Neste contexto, as considerações do Parecer Normativo CST nº 15/84, determinando o rateio das receitas de venda e a apropriação dos custos, entre a pessoa jurídica proprietária da terra nua e aquela responsável pela execução do empreendimento de loteamento, na proporção estabelecida em contrato, foram emitidas tendo por base esta forma de tributação, e, de forma específica, sujeitavam as partes ao regime tributário hoje consolidado nos artigos 410 a 414 do RIR/99.

24. Sem embargo, as pessoas jurídicas que participem da atividade de loteamento e que, a partir de 1º de janeiro de 1999, com base na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, fizeram a opção pela tributação com base no lucro presumido, poderão continuar a adotar o referido rateio de receitas, já que os aspectos conceituais que fundamentaram o referido Parecer permanecem inalterados, devendo, neste caso, serem computadas por elas, na base de cálculo do IRPJ, apenas a parcela da receita de vendas que, por disposição contratual, couber a cada uma das partes envolvidas no loteamento (proprietário da terra nua e pessoa jurídica executora do loteamento).

25. Considerando que, de acordo com o artigo 49 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, serão extensíveis à ela, as estipulações acima comentadas em relação ao referido imposto.

26. O interessado perguntou, também, na SEGUNDA E TERCEIRA PERGUNTAS, sobre o registro na contabilidade de sua parcela na participação no preço de venda das unidades e apuração de tributos com base em tal montante. Tais perguntas já foram respondidas nos itens anteriores.

27. Em sua última pergunta, questionou se seria correto acrescentar 45% dos juros de mora e das multas recebidos dos compradores de lotes, no caso de inadimplemento, à sua receita bruta.

28. Deveras, em diversos dispositivos a legislação determina a inclusão dos juros de mora e das multas na base de cálculo dos tributos sobre o lucro incidentes nas operações imobiliárias.

29. Com efeito, as disposições dos supratranscritos § 1º do art. 413 e do art. 414 do RIR/99 são cristalinas nesse sentido. Ademais, a Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, acrescentou o parágrafo 4º ao art. 15 e o parágrafo 2º ao art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que, versando especificamente sobre a apuração do lucro presumido, passaram a ter a seguinte redação:

“Art. 15. (...)

(...)

§ 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)

(...)

Art. 20. (...)

(...)

§ 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)” (grifos não constam do original)

30. De outra banda, cumpre analisar os questionamentos apresentados pela consulente sob a perspectiva da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

31. Considerando que a consulente apura o Imposto sobre a Renda pelo lucro presumido, está sujeita ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do inciso II do art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

32. Quanto à primeira pergunta da consulente, resta evidente na legislação a incidência das contribuições sobre a receita auferida pela parceira do negócio imobiliário decorrente da participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias do empreendimento nos termos já explanados acima. Quanto ao regime de apuração cumulativa das contribuições, os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, estabelecem:

“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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

(...)” (grifos não constam do original)

33. Por sua vez, o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 2º, traz a definição de receita bruta:

“Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.”

34. Quanto à segunda e terceira perguntas apresentadas, a forma de contabilização já foi explanada anteriormente.

35. Quanto à última pergunta da consultante, malgrado não haja dúvidas de que as receitas decorrentes do recebimento de juros e de multas contratuais fazem parte da receita bruta advinda da exploração da atividade econômica das pessoas jurídicas que atuam na atividade imobiliária, a legislação das contribuições é expressa em determinar a inclusão de tais receitas em suas bases de cálculo. Especificamente sobre as atividades imobiliárias, a Instrução Normativa n.º 247, de 21 de novembro de 2002, assim dispõe:

“Art. 16. Na hipótese de 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 revenda, a receita bruta corresponde ao valor efetivamente recebido pela venda de unidades imobiliárias, de acordo com o regime de reconhecimento de receitas previsto, para o caso, pela legislação do Imposto de Renda. Parágrafo único. O disposto neste artigo: I – aplica-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 4 de dezembro de 2001; e II – alcança também o valor dos juros e das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índice ou coeficiente aplicáveis por disposição legal ou contratual, que venham a integrar os valores efetivamente recebidos pela venda de unidades imobiliárias.” (grifou-se)

36. Também o Decreto n.º 4.524, de 17 de dezembro de 2002, traz o tratamento tributário a ser adotado, no tocante às contribuições, para esse tipo de atividade:

“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 (Medida Provisória n.º 2.221, de 4 de setembro de 2001, art. 2º, e Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 30). Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança também o valor dos juros e das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índice ou coeficiente aplicáveis por disposição legal ou contratual, que venham a integrar os valores efetivamente recebidos pela venda de unidades imobiliárias.” (grifou-se)

37. Ao dispor sobre o Patrimônio de Afetação das incorporações imobiliárias, a Lei n.º 10.931, de 02 de agosto de 2004, trouxe previsão a respeito da composição da receita bruta dos empreendimentos imobiliários:

“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 n.º 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.”

38. Por fim, a título informativo, acrescenta-se que a forma de cumprimento das obrigações acessórias decorrentes do negócio jurídico de parceria analisado nesta consulta foi detalhadamente abordado na Solução de Consulta Disit/SRRF04 nº 4027, de 26 de maio de 2015, publicada no DOU de 29/05/2015.

Conclusão

39. A participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias do empreendimento, estipulada em contrato de parceria, deverá ser adicionada à receita bruta do proprietário da terra, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro presumido.

40. O percentual de presunção será também aplicado sobre a participação proporcional nos juros de mora e nas multas por inadimplemento decorrentes da comercialização dos imóveis, desde que apurados por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

41. A participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias do empreendimento, estipulada em contrato de parceria, deverá ser adicionada à receita bruta do proprietário da terra, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive no regime de apuração cumulativa.

42. Os juros de mora e as multas recebidos em decorrência da venda das unidades imobiliárias do empreendimento, mesmo que decorrentes de inadimplemento, compõem a base de cálculo da contribuição no regime de apuração cumulativa.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)
PAULO JOSÉ FERREIRA MACHADO E SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se aos Coordenadores da Cotir e da Cotex.

(assinado digitalmente)
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit07

(assinado digitalmente)
RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 2016 – DOU 27/04/2016)

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

(assinado digitalmente)
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS
DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

(assinado digitalmente)
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta.

Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit