



Solução de Consulta nº 27 - Cosit

Data 23 de março de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

INCORPORADORA. ALTERAÇÃO DE REGIME TRIBUTÁRIO. VENDA DE UNIDADE NO REGIME DE CAIXA DO LUCRO PRESUMIDO. DISTRATO DESSA VENDA NO RET/INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. DEDUÇÃO DO VALOR DA VENDA CANCELADA.

O cancelamento de vendas realizadas anteriormente à opção pela tributação pela sistemática do RET não gera crédito tributário a ser compensado com os tributos a recolher apurados com base no RET, todavia o consulente pode deduzir da apuração da base de cálculo do RET o valor do cancelamento de vendas reconhecido no mês.

Dispositivos Legais: CF, art. 5º, XXXVI; Princípio do *tempus regit actum*; IN RFB nº 1.435/2013, art. 5º, §§ 1º, 7º, 8º e 9º.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que se dedica às atividades de *construção civil, incorporação de empreendimentos imobiliários, e a compra e venda de imóveis próprios*, e que descreve fatos ocorridos em três ocasiões distintas:

- a) na primeira dessas ocasiões, a consulente, que informa ser tributada pelo regime de caixa do lucro presumido, criou uma incorporação imobiliária e vendeu algumas unidades desse empreendimento;
- b) na segunda ocasião, ela submeteu o patrimônio vinculado à referida incorporação (inclusive as unidades já vendidas) ao regime de afetação previsto nos arts. 31-A a 31-F da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, e sujeitou a mesma incorporação imobiliária ao Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação – RET, que foi instituído pela Lei nº 10.931, de 2 de

agosto de 2004, e que atualmente é disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 1.435, de 30 de dezembro de 2013; e

c) na terceira ocasião (empreendimento sujeito ao RET), algumas das vendas realizadas sob a égide do lucro presumido foram canceladas. Como a consulente não detalha o assunto, esta solução de consulta considera que esses cancelamentos tenham decorrido de desfazimento dos respectivos negócios (distratos).

1.1 A forma de pagamento das unidades vendidas e as razões dos cancelamentos de vendas não foram informados.

2. Diante desses fatos, a interessada indaga:

a) A consulente poderá compensar os impostos recolhidos pelo regime do lucro presumido com impostos a recolher pelo regime do RET?

b) Se não for possível a compensação entre os dois regimes, poderá a consulente solicitar a restituição dos impostos pagos pelo regime do lucro presumido uma vez que não terá receita tributável por esse regime?

c) Qual o procedimento para que seja realizado o pedido de compensação ou restituição?

Fundamentos

3. Preliminarmente, é oportuno relembrar os teores de dois institutos do ordenamento jurídico nacional que nortearão a presente solução de consulta.

4. O primeiro desses institutos é a proteção que o inciso XXXVI do art. 5º da Constituição Federal confere aos atos jurídicos perfeitos (*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*).

4.1 Independentemente do regime tributário adotado pela incorporadora, caso tenha ocorrido o fato gerador de determinado tributo e esse tributo tenha sido quitado corretamente, nos termos determinados pela lei, então ambos, fato gerador e quitação, são atos jurídicos perfeitos, que não podem ser desconstituídos, e, por essa razão, não há que se falar em repetição de indébito, restituição, ressarcimento ou compensação do tributo quitado.

4.2 No caso relatado pela consulente, os cancelamentos das vendas são fatos jurídicos posteriores às respectivas vendas, que jamais se confundiriam com uma eventual declaração de nulidade delas. Portanto, esses cancelamentos produzem novos efeitos, que se sobrepõem aos efeitos das vendas em questão, mas não os excluem do mundo jurídico.

5. O segundo instituto é a eficácia das normas jurídicas no tempo, que, no direito tributário, como regra geral, corresponde ao aforismo *tempus regit actum*, segundo o qual um fato jurídico é regido pela norma jurídica capaz de produzir efeitos no momento em que ele ocorre.

5.1 Nesse sentido, o *caput* do art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) determina:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

5.2 Embora essa regra admita exceções, como, por exemplo, a aplicação retroativa das leis prevista no art. 106 do CTN, nenhuma dessas exceções aplica-se à situação descrita na consulta.

6. Pois bem. Em geral, as legislações tributárias prevêem mecanismos destinados a eliminar ou, pelo menos, a mitigar os efeitos tributários gerados pelo cancelamento de vendas, pois, de outra forma, o dever de pagar os tributos decorrentes das vendas, mesmo na hipótese delas serem canceladas, sobrecarregaria indesejavelmente as partes contratantes.

6.1 Esse mecanismo é a autorização para que o contribuinte exclua as receitas correspondentes à venda cancelada, quando apurar o tributo referente ao período em que se verificar tal cancelamento. É o que ocorre no lucro presumido (Lei nº 9.249/1995, art. 15, e Lei nº 8.981/1995, art. 57), no lucro real (Decreto-Lei nº 1.598/1977, arts. 6º, *caput* e § 1º, 11, *caput*, e 12, *caput* e § 1º, e Lei nº 8.981/1995, art. 57), nas apurações cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 9.718/1998, arts. 2º e 3º, Lei nº 10.637/2002, art. 1º, §§ 2º e 3º, V, 'a', e Lei nº 10.833/2003, art. 1º) e no Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/2006, arts. 3º, § 1º, e 18, *caput* e § 3º).

6.2 Note-se que, embora os arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931/2013, que instituíram o RET, não prevejam a possibilidade de deduzir as vendas canceladas da base de cálculo dos tributos abrangidos por esse regime especial, o § 7º do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.435/2013 o faz:

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.

[...]

§ 7º Do total das receitas recebidas, de que trata o § 1º, poderão ser deduzidas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos.

§ 8º As demais receitas recebidas pela incorporadora, relativas às atividades da incorporação submetida ao RET, serão tributadas na incorporadora.

§ 9º O disposto no § 8º aplica-se inclusive às receitas recebidas pela incorporadora, decorrentes da aplicação dos recursos da incorporação submetida ao RET/Incorporação Imobiliária no mercado financeiro.

[...]

6.3 Essa autorização decorre da integração da legislação do RET com as legislações dos tributos abrangidos por ele: se as legislações dos regimes do lucro real e do lucro presumido do IRPJ e da CSLL, bem como das apurações cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, admitem que o cálculo desses tributos não inclua as vendas canceladas, pela mesma razão a legislação do RET também o permite.

7. Ressalta-se que a adoção pela sistemática do RET para apuração dos tributos federais de determinado empreendimento prevê que toda a tributação incidente sobre as vendas das unidades que compõem aquele empreendimento seja efetuada pela sistemática do RET, inclusive com segregação de custos e despesas relativas à incorporação sujeita ao RET que devem ser excluídos da apuração dos tributos incidentes sobre as demais atividades empresariais.

Art. 6º Observado o disposto no art. 9º, o pagamento do IRPJ e das contribuições, na forma do art. 5º, será considerado definitivo, não gerando, em qualquer hipótese, direito à restituição ou à compensação com o que for apurado pela incorporadora.

§ 1º As receitas, custos e despesas próprios da incorporação, sujeitos à tributação na forma do art. 5º, não deverão ser computados na apuração das bases de cálculo do IRPJ e das contribuições, devidos pela incorporadora, em virtude de suas demais atividades empresariais, inclusive incorporações não afetadas.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, os custos e despesas indiretos pagos 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.

8. Cumprida as condições de opção ao RET, o empreendimento passa, a partir daquele momento a se reportar aos ditames legais daquela sistemática. Repise-se que, conforme transcrito acima, o § 7º do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.435/2013, determinou que as vendas canceladas daquele empreendimento operam como redutora da base de cálculo do RET, ausente limitação ou condição temporal de reconhecimento do cancelamento das vendas.

9. No que se refere aos efeitos no tempo da opção pelo RET, há análise precedente desta Coordenação Geral, com as conclusões contidas na Solução de Consulta Cosit nº 244, de 12 de dezembro de 2014, que responde à dúvida de contribuinte sobre a incidência ou não do RET sobre receitas de vendas realizadas em período anterior à opção pelo RET mas recebidas em momento posterior à opção, cuja conclusão segue na ementa abaixo transcrita.

Solução de Consulta nº 244 - Cosit

Data 12 de setembro de 2014

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA 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 compoñham 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.

9.1. A decisão acima colada reafirma os efeitos temporais da opção ao regime que abarca os recebimentos posteriores à opção ao RET, mesmo que de vendas realizadas em períodos anteriores, e pode ser estendida ao caso em análise com as devidas adaptações.

10. Conclui-se com base no exposto acima que os valores relativos às vendas canceladas de unidades imobiliárias de incorporação que apura os tributos federais pela sistemática do RET são dedutíveis na apuração da base de cálculo do RET no mês em que ocorrer o cancelamento das vendas.

11. Finalizando, já se disse anteriormente (cf. item 4.1) que, no cancelamento de vendas, não há que se falar em repetição de indébito, restituição, ressarcimento ou compensação de tributos. Sendo assim, responde-se às perguntas formuladas pela consulente (cf. item 2), afirmando-se que, na situação descrita na consulta:

a) o cancelamento de vendas realizadas anteriormente à opção pela tributação pela sistemática do RET não gera crédito tributário a ser compensado com os tributos a recolher apurados com base no RET, todavia o consulente pode deduzir da apuração da base de cálculo do RET o valor do cancelamento de vendas reconhecido no mês;

b) a interessada não faz jus à restituição de tributos que foram corretamente recolhidos sob o regime do lucro presumido em decorrência do recebimento de pagamentos vinculados a vendas de unidades imobiliárias;

c) a Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, que disciplina a compensação e a restituição de tributos federais corrobora as afirmativas dos dois itens anteriores, ao não prever tais possibilidades; e

d) a terceira pergunta da consulta está prejudicada, por causa das respostas negativas dadas às duas perguntas iniciais.

Conclusão

12. Com base nos fundamentos expostos anteriormente, conclui-se que:

o cancelamento de vendas realizadas anteriormente à opção pela tributação pela sistemática do RET não gera crédito tributário a ser compensado com os tributos a recolher apurados com base no RET, todavia o consulente pode deduzir da apuração da base de cálculo do RET o valor do cancelamento de vendas reconhecido no mês;

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da RFB

À consideração superior.

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente
MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit/SRRF06

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA MARTINS PIMENTEL DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit