

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 189 - Cosit**Data** 30 de outubro de 2018**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA. TERRENO. COMPRA E VENDA. CONFISSÃO DE DÍVIDA. PROMESSA DE DAÇÃO EM PAGAMENTO. UNIDADE IMOBILIÁRIA. PERMUTA. RECEITA BRUTA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DE LUCRO.

Na operação de compra e venda de terreno seguida de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, com ou sem recebimento de torna, de unidade imobiliária a construir, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido e que tenha como objeto social atividades relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, ou a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda:

1. a base de cálculo do IRPJ deve ser calculada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta;
2. constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta, quanto o montante recebido a título de torna tanto no caso de permuta tendo por objeto unidades imobiliárias prontas, quanto no caso de unidades imobiliárias a construir;
3. o valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, é o valor discriminado no instrumento representativo da operação de permuta ou compra e venda de imóveis;
4. no caso de empresas que apuram o lucro presumido segundo o regime de Caixa, para que a aquisição dessas unidades imobiliárias reste configurada e, por conseguinte, para que a receita bruta correspondente seja realizada, para fins de incidência tributária, não é necessário que seja lavrada a escritura de dação em pagamento. Basta que a posse dessas unidades imobiliárias esteja amparada em contrato preexistente de promessa de dação em pagamento;

LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA. MORA NA ENTREGA DE IMÓVEL. RECEITA BRUTA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DE LUCRO.

Para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ pelo regime do lucro presumido, será aplicado o percentual de 8% (oito por cento), às receitas de multa auferidas em razão de mora no cumprimento de obrigação contratual de entrega de unidades a serem construídas, desde que tais receitas não sejam estranhas ao objeto social de quem as auferem.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26, 33, 35 e 215; Parecer Normativo Cosit nº 9, de 2014.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA. TERRENO. COMPRA E VENDA. CONFISSÃO DE DÍVIDA. PROMESSA DE DAÇÃO EM PAGAMENTO. UNIDADE IMOBILIÁRIA. PERMUTA. RECEITA BRUTA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DE LUCRO.

Na operação de compra e venda de terreno seguida de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, com ou sem recebimento de torna, de unidade imobiliária a construir, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido e que tenha como objeto social atividades relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, ou a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda:

1. a base de cálculo da CSLL deve ser calculada mediante a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta;
2. constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta, quanto o montante recebido a título de torna tanto no caso de permuta tendo por objeto unidades imobiliárias prontas, quanto no caso de unidades imobiliárias a construir;
3. o valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, é o valor discriminado no instrumento representativo da operação de permuta ou compra e venda de imóveis;
4. no caso de empresas que apuram o lucro presumido segundo o regime de Caixa, para que a aquisição dessas unidades imobiliárias reste configurada e, por conseguinte, para que a receita bruta correspondente seja realizada, para fins de incidência tributária, não é necessário que seja lavrada a escritura de dação em pagamento. Basta que a posse dessas unidades imobiliárias esteja amparada em contrato preexistente de promessa de dação em pagamento;

LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA. MORA NA ENTREGA DE IMÓVEL. RECEITA BRUTA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DE LUCRO.

Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL pelo regime do lucro presumido, será aplicado o percentual de 12% (doze por cento), às receitas de multa auferidas em razão de mora no cumprimento de obrigação contratual de entrega de unidades a serem construídas, desde que tais receitas não sejam estranhas ao objeto social de quem as auferem.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26, 34, 35 e 215; Parecer Normativo Cosit nº 9, de 2014.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

INCIDÊNCIA CUMULATIVA. REGIME DE CAIXA. TERRENO. COMPRA E VENDA. CONFISSÃO DE DÍVIDA. PROMESSA DE DAÇÃO EM PAGAMENTO. UNIDADE IMOBILIÁRIA. PERMUTA. RECEITA BRUTA. ALÍQUOTA.

Na operação de compra e venda de terreno seguida de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, com ou sem recebimento de torna, de unidade imobiliária a construir, realizada por pessoa jurídica que apura a Cofins pelo regime cumulativo e que tenha como objeto social atividades relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, ou a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda:

1. a Cofins deve ser calculada mediante a aplicação da alíquota de 3% (três por cento) sobre a receita bruta;
2. constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta, quanto o montante recebido a título de torna tanto no caso de permuta tendo por objeto unidades imobiliárias prontas, quanto no caso de unidades imobiliárias a construir;
3. o valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, é o valor discriminado no instrumento representativo da operação de permuta ou compra e venda de imóveis;
4. no caso de empresas que apuram a Cofins segundo o regime de Caixa, para que a aquisição dessas unidades imobiliárias reste configurada e, por conseguinte, para que a receita bruta correspondente seja realizada, para fins de incidência tributária, não é necessário que seja lavrada a escritura de dação em pagamento. Basta que a posse dessas unidades imobiliárias esteja amparada em contrato preexistente de promessa de dação em pagamento;

INCIDÊNCIA CUMULATIVA. MORA NA ENTREGA DE IMÓVEL. RECEITA BRUTA. ALÍQUOTA.

Para fins de apuração da Cofins pelo regime da incidência cumulativa, será aplicada a alíquota de 3% (três por cento), às receitas de multa auferidas em razão de mora no cumprimento de obrigação contratual de entrega de unidades a serem construídas, desde que tais receitas não sejam estranhas ao objeto social de quem as auferem.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º, 3º e 4º, IV; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, caput.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INCIDÊNCIA CUMULATIVA. REGIME DE CAIXA. TERRENO. COMPRA E VENDA. CONFISSÃO DE DÍVIDA. PROMESSA DE DAÇÃO EM PAGAMENTO. UNIDADE IMOBILIÁRIA. PERMUTA. RECEITA BRUTA. ALÍQUOTA.

Na operação de compra e venda de terreno seguida de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, com ou sem recebimento de torna, de unidade imobiliária a construir, realizada por pessoa jurídica que apura a Contribuição para o PIS/Pasep pelo regime cumulativo e que tenha como objeto social atividades relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, ou a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda:

1. a Contribuição para o PIS/Pasep deve ser calculada mediante a aplicação da alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos) sobre a receita bruta;
2. constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta, quanto o montante recebido a título de torna tanto no caso de permuta tendo por objeto unidades imobiliárias prontas, quanto no caso de unidades imobiliárias a construir;
3. o valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, é o valor discriminado no instrumento representativo da operação de permuta ou compra e venda de imóveis;
4. no caso de empresas que apuram a Contribuição para o PIS/Pasep segundo o regime de Caixa, para que a aquisição dessas unidades imobiliárias reste configurada e, por conseguinte, para que a receita bruta correspondente seja realizada, para fins de incidência tributária, não é necessário que seja lavrada a escritura de dação em pagamento. Basta que a posse dessas unidades imobiliárias esteja amparada em contrato preexistente de promessa de dação em pagamento;

INCIDÊNCIA CUMULATIVA. MORA NA ENTREGA DE IMÓVEL. RECEITA BRUTA. ALÍQUOTA.

Para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep pelo regime da incidência cumulativa, será aplicada a alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos), às receitas de multa auferidas em razão de mora no cumprimento de obrigação contratual de entrega de unidades a serem construídas, desde que tais receitas não sejam estranhas ao objeto social de quem as auferem.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º, 3º e 4º, IV; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, caput.

O Interessado acima indicado formula consulta acerca de interpretação da legislação tributária relativa ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), resumida a seguir:

- 1.1. O Consulente informa atuar no ramo de atividade destinada à compra, à venda e ao aluguel de bens imóveis próprios;
- 1.2. Acrescenta que se sujeita, no tocante ao IRPJ e CSLL, ao regime de recolhimento do Lucro Presumido, e, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, sujeita-se ao regime da cumulatividade;
- 1.3. Afirma que era proprietária de terreno e o vendeu por meio de escritura pública de compra e venda, tendo acordado inicialmente que o pagamento fosse efetuado por meio de nota promissória;
- 1.4. Informa que posteriormente realizou novação da dívida, que passou a ter de ser paga por meio de entrega de unidades a serem construídas pelo comprador no terreno;
- 1.5. Aduz que na permuta ficou estabelecido o pagamento de quantia mensal pela construtora caso houvesse mora na entrega das unidades construídas ao Consulente;
- 1.6. Relata a construtora está em mora e por essa razão dela recebe a quantia mensal até a entrega da obra;
- 1.7. Diz que a cláusula contratual que prevê o pagamento da quantia mensal em caso de mora denomina-a de aluguel;
- 1.8. Discorda dessa denominação contratual pois o terreno não comporia mais o patrimônio do Consulente, não podendo ser mais objeto de aluguel;
- 1.9. Sustenta a interpretação de que a referida quantia teria natureza de multa contratual em razão de mora na entrega das unidades a construir;
- 1.10. Cita, em suporte à sua argumentação, a Solução de Consulta Cosit nº 151, de 2014, que teria estabelecido que as receitas de multas e juros relacionadas às atividades imobiliárias, decorrentes dos atrasos no pagamento das prestações devidas, são tributadas como receitas operacionais;
- 1.11. Menciona também o Parecer Normativo (PN) Cosit nº 9, de 4 de setembro de 2014, que dispõe sobre a tributação pelo lucro presumido na permuta de imóveis;
- 1.12. Conclui que tal quantia, por ter natureza de multa de mora, deveria ser tributada da mesma forma que a obrigação principal, como determinaria a legislação regente da tributação de operações imobiliárias, sendo aplicáveis os percentuais de presunção de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL;
2. Enumera os seguintes dispositivos legais como ensejadores da consulta:

-
- 2.1. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 15 e 20;
- 2.2. Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, no art. 8º, I;
- 2.3. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 8º;
- 2.4. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 30;
- 2.5. Instrução Normativa (IN) SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, art.
3. Depois da disso, formula dois grupos de questionamentos, a seguir reproduzidos, com alterações:
- 3.1. 1º Grupo: questionamentos em relação à tributação da operação de compra e venda de terreno seguida de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento de unidade imobiliária a construir:
- a) *devem ser aplicados os percentuais de presunção de 8% para o IRPJ (Lei nº 9.249/95, art. 15, §1º) e 12% para a CSLL (art. 20 da Lei nº 9.249/95)?*
- b) *para o PIS e a COFINS devem ser utilizados os percentuais de 0,65% e 3% respectivamente?*
- c) *a base de cálculo é a receita da operação, no caso, as unidades recebidas em permuta pelo terreno. Tendo em vista que na operação o valor constante do terreno foi o seu valor contábil (R\$ 300.000,00), conforme consta nas escrituras, é este o valor que deve constar na escritura de dação em pagamento das unidades a serem recebidas. O valor a ser levado a tributação e reconhecido como receita é o valor da operação, independentemente do valor de mercado das unidades recebidas?*
- d) *caso adote o regime de caixa, a Consulente deve submeter a receita à tributação quando do recebimento das unidades, através a escritura de dação em pagamento?*
- 3.2. 2º Grupo: questionamentos específicos em relação ao valor mensal recebido em razão da mora no cumprimento da obrigação contratual:
- e) *os valores recebidos não podem ser tributados como receita operacional de aluguel, por não ter esta natureza?*
- f) *sendo o valor recebido uma contraprestação prevista contratualmente a ser paga em função no atraso do pagamento do preço previsto no contrato através da dação em pagamento dos imóveis, pode se afirmar que o valor é pago a título de juros e multa de mora?*
- g) *considerando afirmativa a resposta do questionamento anterior, pode-se afirmar que o valor recebido a título de juros e multa de mora deve compor a receita operacional imobiliária da consulente, sendo tributada com a aplicação dos percentuais de presunção de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL?*
- h) *em relação PIS e COFINS, sendo receita operacional, o recebido a título de juros e multa de mora deve ser considerado como faturamento e tributado por PIS e COFINS no regime cumulativo à alíquota de 0,65% e 3% respectivamente?*

i) *caso se entenda que não se trata de receita operacional, é correto dizer que não há incidência de PIS e Cofins no regime cumulativo?*

j) *Caso não se entenda que a natureza da receita é de multa e juros de mora, qual seria o seu correto enquadramento e qual a tributação incidente?*

Fundamentos

4. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

5. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

6. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

7. Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são atualmente disciplinados pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser a Consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

EXAME DO CUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES DE EFICÁCIA

8. Os arts. 2º, 3º e 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, estabelecem respectivamente quem possui legitimidade para apresentar consulta, requisitos para sua apresentação e situações em que ela é ineficaz.

9. Verifico que estão presentes as condições de eficácia. Passo, portanto, à solução da consulta.

EXAME DO PRIMEIRO GRUPO DE QUESTIONAMENTOS

10. No primeiro grupo de questionamentos, o Consulente, em síntese, quer saber sobre a forma de tributação da operação de venda de terreno seguida de outros negócios jurídicos por meio dos quais a dívida foi novada e foi aceita promessa de dação em pagamento de unidade imobiliária a construir no terreno.

11. O Parecer Normativo Cosit nº 9, de 4 de setembro de 2014, considerou, *se forem realizadas por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido e se dedique a atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, são equiparadas* à permuta as operações de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir, conforme consta em seus itens 7, 13.1 a 13.5, mencionados abaixo:

Parecer Normativo Cosit nº 09, de 2014

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

(...)

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

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

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

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

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

12. De acordo com o item 13.5 do Parecer Normativo acima citado, considera-se como valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, o valor deste conforme discriminado no instrumento representativo da operação de permuta.

13. No caso de pessoa jurídica que tenha em seu objeto social a prática 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 a revenda, o valor dos imóveis recebidos em permuta caracteriza auferimento de receita bruta. Se ela não tiver esse objeto social, o valor dos imóveis recebidos sujeitá-la-á à apuração de ganho de capital. Em ambos casos, é aplicável o disposto no art. 3º, § 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988:

Lei nº 7.713, de 1988

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

(...)

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as 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.

14. Desse modo, no caso de pessoa jurídica que tenha em seu objeto social a prática de atividades descritas no Parecer Normativo em exame, para configurar a aquisição dessas unidades imobiliárias e conseqüentemente para que a receita bruta correspondente seja auferida para fins de incidência tributária, não é necessário que seja lavrada a escritura de dação em pagamento. É suficiente que a posse dessas unidades imobiliárias esteja amparada em contrato preexistente de promessa de dação em pagamento.

15. Para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo regime do lucro presumido, a receita bruta decorrente da operação de compra e venda de terreno, seguida de confissão de dívida e promessa de dação, em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir, quando auferida ou percebida por quem apura imposto de renda com base no lucro presumido e tenha em seu objeto social atividades descritas no Parecer Normativo em questão, está sujeita aos percentuais de presunção de lucro de 8% e 12%, para a determinação, respectivamente, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, como dispõe os arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a seguir transcritos:

Lei nº 9.249, de 1995

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

(...)

§ 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)

(...)

Base de cálculo da CSLL - Estimativa e Presumido

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento). (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

16. Em nível infralegal, esses percentuais estão fixados nos arts. 26, 33, 34 e 215 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, adiante reproduzidos:

IN RFB nº 1.700, de 2017

Art. 26. 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.

(...)

Art. 33. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º Nas seguintes atividades o percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput será de:

(...)

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida:

(...)

c) nas atividades imobiliárias relativas a desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda e a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda; e

(...)

Art. 34. A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

(...)

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

(...)

17. A aludida receita bruta, quando auferida por quem apura o IRPJ pelo regime do lucro presumido e explore atividades *descritas no Parecer Normativo já referido*, está sujeita à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime cumulativo, com as alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento), respectivamente, na forma disposta nos arts. 2º, 3º e 4º, IV, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, combinados com o art. 12, caput, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a seguir reproduzidos:

Lei nº 9.718, de 1998

CAPÍTULO I

DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades. (Incluído pela Lei nº 9.990, de 2000)

(...)

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

Receita de Vendas e Serviços

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

EXAME DO SEGUNDO GRUPO DE QUESTIONAMENTOS

18. No segundo grupo de questionamentos, o Consulente, em resumo, indaga sobre a natureza, para fins de tributação pelo IRPJ, CSLL, Cofins e pela Contribuição para o PIS/Pasep, do valor mensal recebido em razão da mora na entrega das unidades permutadas.

19. Apesar de o contrato haver denominado essa quantia de “aluguel”, ela não possui essa natureza, pois o terreno em questão não mais integra o patrimônio do Consulente, uma vez que, antes de haver aceitado em receber unidades a serem construídas no local como pagamento, ele já havia firmado com a construtora contrato de compra e venda desse terreno.

20. O Consulente argumenta que esse valor recebido pela mora teria natureza de multa de mora, devendo ser a ele aplicado o tratamento da Solução de Consulta Cosit nº 151, de 9 de junho de 2014, que versou sobre a forma de tributação pelo IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins, de multa de mora em operações 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*, cuja ementa está a seguir transcrita:

Solução de Consulta Cosit nº 151, de 2014

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

IMOBILIÁRIA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ pelo regime do lucro presumido, será aplicado o percentual de 8% (oito por cento), de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, às receitas de juros e multa de mora decorrentes de atraso no pagamento de prestações relativas à comercialização de imóveis, auferidas por pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias referentes a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, desde que esses acréscimos sejam apurados por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. A 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 revenda, optante pela tributação do imposto sobre a renda com base no lucro presumido segundo o regime de caixa, reconhecerá a receita de venda de unidades imobiliárias à medida do seu recebimento, independentemente da conclusão ou entrega da unidade.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Lei nº 11.196, de 2005, art. 34; Decreto-lei nº 1.598, de 1977, arts. 27 a 29; Lei nº 8.981, de 1995, art. 30.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

IMOBILIÁRIA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL pelo resultado presumido, será aplicado o percentual de 12% (doze por cento), de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, às receitas de juros e multa de mora decorrentes de atraso no pagamento de prestações relativas à comercialização de imóveis, auferidas por 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, desde que esses acréscimos sejam apurados por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. A 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 revenda, optante pela tributação da CSLL com base no resultado presumido segundo o regime de caixa, reconhecerá a receita de venda de unidades imobiliárias à medida do seu recebimento, independentemente da conclusão ou entrega da unidade. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Lei nº 11.196, de 2005, art. 34; Decreto-lei nº 1.598, de 1977, arts. 27 a 29; Lei nº 8.981, de 1995, art. 30.”

(Sem destaques no original)

21. Os valores em questão são recebidos em razão da mora na entrega dos imóveis. Contudo, eles não são classificados como receitas financeiras, porque não são apurados por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato, como determinam o art. 15, § 4º e o art. 20, § 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os quais também serviram de fundamento legal à mencionada Solução de Consulta e estão abaixo reproduzidos:

Lei nº 9.249, de 1995

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

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

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

II - dezesseis por cento:

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

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

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

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

b) intermediação de negócios;

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

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

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

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

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

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

(...)

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento). (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao 4º (quarto) trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos 3 (três) primeiros trimestres. (Renumerado com alteração pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 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)

22. Posteriormente à feitura da referida Solução de Consulta Cosit nº 151, de 2014, essa matéria, em conformidade com a acima citada lei, foi disciplinada em nível infralegal pelo art. 35 da IN RFB nº 1.700, de 2017, abaixo transcrito:

IN RFB nº 1.700, de 2017

Art. 35. Os percentuais de que tratam os arts. 33 e 34 serão aplicados também sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explora atividades imobiliárias relativas a desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda e 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.

23. Resta então verificar se os valores recebidos em virtude da mora enquadram-se no conceito de receita bruta previsto no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, na sequência citado:

Decreto-lei nº 1.598, de 1977

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(Sem destaques no original)

24. O objeto social do Consulente é a compra, venda e aluguel de imóveis próprios, sendo a referida multa contratual devida pela mora no pagamento pela venda de seu terreno. Portanto, por serem receitas da atividade constante em seu objeto social, a multa de mora em questão integra a receita bruta do Consulente.

25. Desse modo, nos termos do **caput** dos arts. 15 e 20 da já citada Lei nº 9.249, de 1995, a aludida receita pela mora na entrega do imóvel está sujeita ao percentual de

presunção de 8% (oito por cento) para fins de apuração do IRPJ e de 12% (doze por cento) para apuração da CSLL.

26. E em razão de a receita bruta compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a receita pela mora na entrega do imóvel está igualmente sujeita a essas duas contribuições, como dispõem os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998:

Lei nº 9.718, de 1998

DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014))

27. As alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento, no regime cumulativo, são respectivamente 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e de 3% (três por cento), conforme disposto no art. 8º das Leis nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e nº 9.718, de 1998:

Lei nº 9.715, de 1998.

Art. 8º A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

I - zero vírgula sessenta e cinco por cento sobre o faturamento;

(...)

Lei nº 9.718, de 1998.

Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.

(...)

Conclusão

28. Com base no exposto, soluciono a consulta, respondendo ao Consulente que:

28.1. Equiparam-se à permuta as operações de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido e tenha como objeto social atividades 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,

- 28.2. Nas operações realizadas nessas condições, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna;
- 28.3. Para empresas que apuram o lucro presumido segundo o regime de Caixa, a receita bruta dessas operações de permuta deve ser reconhecida no momento em que ocorrer a posse amparada em contrato preexistente de promessa de dação em pagamento;
- 28.4. O disposto no item 28.1 aplica-se indistintamente tanto no caso de permuta tendo por objeto unidades imobiliárias prontas quanto no caso de unidades imobiliárias a construir;
- 28.5. Considera-se como valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, o valor deste conforme discriminado no instrumento representativo da operação de permuta ou compra e venda de imóveis;
- 28.6. Para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo regime do lucro presumido, a receita bruta decorrente da operação de compra e venda de terreno, seguida de confissão de dívida e promessa de dação, em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir, quando auferida ou percebida por quem apura imposto de renda com base no lucro presumido e 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*, está sujeita aos percentuais de presunção de lucro de 8% e 12%, para a determinação, respectivamente, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- 28.7. A receita bruta supracitada, quando auferida por quem apura o IRPJ pelo regime do lucro presumido e 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*, está sujeita às alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos) e 3% (três por cento), para a apuração, respectivamente, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;
- 28.8. Para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo regime do lucro presumido, será aplicado o percentual de 8% (oito por cento), e o percentual de 12% (doze por cento), respectivamente, às receitas de multa auferidas em razão de mora no cumprimento de obrigação contratual de entrega de unidades a serem construídas, desde que tais receitas não sejam estranhas ao objeto social de quem as aufere;
- 28.9. Tais receitas de multa, desde que não sejam estranhas ao objeto social de quem as aufere, estão sujeitas às alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento) para, respectivamente, a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Assinado digitalmente

TIMOTHEU GARCIA PESSOA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir e ao Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente
GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA
DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpj

Assinado digitalmente
SANDRO DE VARGAS SERPA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação

Assinado digitalmente
FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-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