



---

**Solução de Consulta nº 6.018 - SRRF06/Disit**

**Data** 27 de setembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. LOTEAMENTO EM TERRENO DE TERCEIROS. PARCERIA. REPARTIÇÃO DE RECEITAS.

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.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 39, DE 26 DE FEVEREIRO DE 2015, E Nº 82, DE 8 DE JUNHO DE 2016**

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 3.000, de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 -, arts. 227 e 279; Parecer Normativo CST nº 15/1984.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. LOTEAMENTO EM TERRENO DE TERCEIROS. PARCERIA. REPARTIÇÃO DE RECEITAS.

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.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 39, DE 26 DE FEVEREIRO DE 2015, E Nº 82, DE 8 DE JUNHO DE 2016**

**Dispositivos Legais:** IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26, I, e 215, § 1º

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

É ineficaz o questionamento quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

**Dispositivos Legais:** IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, VII.

## Relatório

A pessoa jurídica acima qualificada afirma que tem como objeto social a compra e venda de imóveis próprios, mediante loteamento de terrenos e incorporação de empreendimentos imobiliários, que optou pelo lucro presumido no ano-calendário corrente e que possui dúvida acerca da determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. Expõe que tem dúvida quanto à tributação no lucro presumido:

(...) quando existe associação dos proprietários da terra nua e da empresa executora do loteamento ou incorporação imobiliária, em que a empresa executora do loteamento faz as obras na propriedade de terceiros e tem participação proporcional na venda das unidades imobiliárias e também nas situações em que os proprietários de imóveis e as empresas executoras de loteamento/ incorporação imobiliária fazem um contrato de parceria para a execução do empreendimento e, após, as unidades imobiliárias são transferidas mediante dação em pagamento e também sobre os casos de permuta de imóveis entre proprietário do imóvel e incorporadora.

3. Ressalta que tais fatos ainda não aconteceram, mas que, diante de sua atividade empresarial, quer esclarecer as dúvidas antes de calcular o preço de seu serviço e formalizar possíveis contratos de parceria com os proprietários de imóveis.

4. Dessa forma, questiona:

1 - Um das dúvidas da consultante é se, no caso de associação de recursos entre empresa executora do loteamento e proprietário da terra nua para a consecução de um loteamento, em não havendo a transferência da propriedade dos imóveis, mas um contrato de parceria, uma participação proporcional na venda das unidades imobiliárias, se esse valor que a empresa executora do loteamento investiu mediante obras e serviços realizados, se esse valor deve ser oferecido à tributação como prestação de serviço pela empresa executora do loteamento, ou se ela deve somente oferecer à tributação o resultado que receber na venda das unidades imobiliárias, fixada pelo contrato de parceria, esta dúvida surge na interpretação do Parecer Normativo CST nº 15, de 23/07/1984.

2 - Outra dúvida sobre a aplicação da legislação tributária acontece na seguinte situação: a empresa executora do loteamento e o proprietário da área de terra formalizam um contrato de parceria onde os proprietários da área de terra entram com os imóveis e a empresa executora do loteamento realiza todas as obras de infra-estrutura e arca com todos os custos para legalização do loteamento e conseqüente fracionamento da área, neste contrato de parceria os proprietários dos imóveis se comprometem a transferir tantos lotes do loteamento como dação em pagamento para a empresa executora do loteamento. A dúvida é, esta dação em pagamento deve ser oferecida à tributação pela empresa executora do loteamento ou ela se assemelha à situação prevista no Parecer Normativo CST nº

15, de 23/07/1984, podendo-se tributar somente a venda dos referidos lotes e não a dação em pagamento? Esta dúvida vem da interpretação dos artigos 533, 224, 518 e 519 do Decreto nº 3.000, de 26/03/99, da IN SRF nº 107, de 1988, do Parecer Normativo CST nº 15, de 23/07/1984, e do Parecer Normativo Cosit nº 09, de 04/09/2014.

3 - A outra dúvida é no caso de permuta, no lucro presumido, com ou sem recebimento de torna, se o imóvel recebido em permuta com ou sem recebimento de torna deve ser considerado como receita da empresa? Esta dúvida vem da interpretação dos artigos 533, 224, 518 e 519 do Decreto nº 3.000, de 26/03/99, da IN SRF nº 107, de 1988, do Parecer Normativo CST nº 15, de 23/07/1984, e do Parecer Normativo Cosit nº 09, de 04/09/2014.

5. Por fim, a consultante presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

## Fundamentos

6. O processo de consulta destina-se unicamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, relativas a fatos específicos e concretos relacionados às atividades do contribuinte e tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

7. No que tange ao exercício da atividade de loteamento em terreno de terceiro por meio de contrato de parceria, foram exaradas as Soluções de Consulta (SC) Cosit nº 39, de 26 de fevereiro de 2015, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 06 de março de 2015, e nº 82, de 8 de junho de 2016, publicada no DOU de 03 de outubro de 2016, que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, a partir de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, em relação à interpretação a ser dada à matéria e respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida.

8. Nesse contexto, colaciona-se abaixo trechos importantes das Soluções de Consulta Cosit nº 39, de 2015, e nº 82, de 2016:

### Solução de Consulta Cosit nº 39, de 2015

(...)

**4 O PN/CST N° 15/1984 define 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 pré estabelecido entre as partes.**

PN CST nº 15/1984.

A pessoa jurídica executora de empreendimento de loteamento em imóvel de propriedade de outrem está sujeita ao regime tributário consolidado nos artigos 285 a 288 do RIR/ 80 (atuais arts. 410 a 414 do RIR/99) quando

tiver participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias desse empreendimento.

**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.

(...)

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.

5 O RIR/99 determina o que deve ser considerado como receita bruta das empresas que explorem atividades imobiliárias:

Art. 227. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas (Lei nº 8.981, de 1995, art. 30, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

6 O art. 279 do mesmo regulamento define o que engloba o valor da receita bruta:

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12). (grifei)

7 As operações por conta própria são aquelas comuns de compra e venda de bens ou serviços de sua própria produção, comercialização ou execução. Se a operação é em parceria (não se confunda com sociedade), parte da operação deixa de ser PRÓPRIA, e sim da parceria. A parte da receita dividida ou repassada em função da parceria, também não é PRÓPRIA, ainda que transite pelo caixa ou pela contabilidade da empresa.

8 No presente caso há um investimento feito em parceria. Um parceiro entregando a terra nua e outro executando as obras para o loteamento. Formou-se a parceria. Os parceiros são pessoas jurídicas ou físicas independentes, cada uma atuando sob um CNPJ ou CPF próprio (diferentemente de uma sociedade que opera sob um único número de inscrição). Portanto, cada parceiro deve contabilizar e tributar a receita que lhes cabe contratualmente, na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária.

(...)

10 Face ao exposto soluciona-se a presente consulta concluindo-se que, nos casos de execução de loteamento em propriedade de terceiro com cláusula de participação nas receitas originadas do empreendimento, para efeito de tributação, cada parceiro configura-se como sujeito passivo da obrigação tributária e deve registrar na contabilidade e tributar as receitas que lhes cabe por dispositivo contratual.

.....  
**Solução de Consulta Cosit nº 82, de 2016**

(...)

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:

(...)

**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.

(...)

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).

(alguns grifos e destaques não constam do original)

9. Face aos argumentos acima expostos e na esteira do que foi decidido nas SC Cosit, responde-se à consulente, em relação às perguntas de número '1' e '2', que:

9.1. Quando há um contrato de parceria, com associação de recursos entre o proprietário da terra nua e a empresa executora do loteamento, que investe mediante obras e serviços, com participação proporcional na venda das unidades imobiliárias, e nada cobra do proprietário das terras a título de remuneração pelos serviços e obras realizados, a receita tributável de ambas as partes, proprietário da terra e empresa executora do loteamento, consiste na participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias, segundo o percentual convencionado entre as partes;

9.2. Por outro lado, se a parte executora receber do proprietário da terra nua remuneração, a qualquer título, decorrente dos serviços e obras realizados, caracteriza-se o contrato de empreitada, em que a receita auferida nesta atividade não será tributada nos termos do Parecer Normativo CST nº 15, de 23/07/1984.

10. Ressalta-se ainda que a Instrução Normativa SRF nº 107 de 14 de julho de 1988, citada pela consulente nas questões '2' e '3', não é aplicável ao caso em tela, por dispor acerca de procedimentos a serem adotados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas.

11. Relativamente à definição da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o entendimento aqui explicitado se aplica à referida contribuição com base na leitura combinada dos arts. 26, I, e 215, § 1º, ambos da Instrução Normativa nº 1.700, de 2017.

Art. 26. A \_\_\_\_\_ receita \_\_\_\_\_ bruta  
compreende: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

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

(...)

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. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 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.

(grifos não constam do original)

12. Quanto ao questionamento de número 3, o Parecer Normativo Cosit nº 09, de 04 de setembro de 2014, que inclusive foi citado pela consulente, determina:

Conclusão <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

13. À vista do exposto, pode-se sintetizar que: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

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. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

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. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

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. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

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. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

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.

(grifos não constam do original)

13. A Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, determina:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

(grifos não constam do original)

14. Em razão do exposto, a indagação apresentada deve ser considerada ineficaz, de acordo com a IN RFB n.º 1.396/13, nos termos acima transcritos.

15. Ademais, ressalta-se, ainda, que o consulente não apresenta dúvida sobre a interpretação da legislação tributária na indagação de número 3, limitando-se a reproduzir o texto constante do Parecer Normativo Cosit n.º 09/2014. Dessa forma, havendo dúvida e querendo, pode o contribuinte apresentar nova consulta com questionamento de cunho interpretativo sobre o assunto ora tratado, nos termos da IN RFB n.º 1.396, de 2013.

## **Conclusão**

16. Diante do exposto, responde-se à consulente, com base nos questionamentos apresentados e na esteira do que foi decidido nas Soluções de Consulta Cosit n.º 39 de 2015 e n.º 82 de 2016 que:

16.1. Quando há um contrato de parceria, com associação de recursos entre o proprietário da terra nua e a empresa executora do loteamento, que investe mediante obras e serviços, com participação proporcional na venda das unidades imobiliárias, e nada cobra do proprietário das terras a título de remuneração pelos serviços e obras realizados, a receita tributável de ambas as partes consiste na participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias, segundo o percentual convencionado entre as partes;

16.2. Se a parte executora receber do proprietário da terra nua remuneração, a qualquer título, decorrente dos serviços e obras realizados, caracteriza-se o contrato de empreitada, em que a receita auferida nesta atividade não será tributada nos termos do Parecer Normativo CST n.º 15, de 23/07/1984;

16.3. É ineficaz o questionamento quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente  
RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS  
Auditora-Fiscal da RFB

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação às Soluções de Consulta Cosit n.º 39, de 26 de fevereiro de 2015, e n.º 82, de 8 de julho de 2016, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396/2013. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

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