



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	64 – COSIT
DATA	20 de março de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

CESSÃO DE DIREITO DE USO DE IMÓVEL EM SISTEMA DE TEMPO COMPARTILHADO. PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL. RECEITAS. RECONHECIMENTO.

As receitas que a pessoa jurídica sujeita à apuração do Imposto sobre a Renda com base no lucro real auferem em decorrência de cessão contratual de direito de uso de unidade imobiliária em sistema de tempo compartilhado devem ser rateadas pelo período de duração do contrato em questão, com base no regime de competência.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 37, DE 5 DE DEZEMBRO DE 2013 E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 507, DE 17 DE OUTUBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177, *caput*, e 187, § 1º; RIR/2018, arts. 258, § 1º, 259, 265, 286 e 338, § 1º; Parecer Normativo CST nº 58, de 1977; Parecer Normativo CST nº 11, de 1976; Parecer Normativo CST nº 72, de 1975; e Parecer Normativo CST nº 364, de 1971.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

CESSÃO DE DIREITO DE USO DE IMÓVEL EM SISTEMA DE TEMPO COMPARTILHADO. PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL. RECEITAS. RECONHECIMENTO.

As receitas que a pessoa jurídica sujeita à apuração da CSLL com base no lucro real auferem em decorrência de cessão contratual de direito de uso de unidade imobiliária em sistema de tempo compartilhado devem ser rateadas pelo período de duração do contrato em questão, com base no regime de competência.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 37, DE 5 DE DEZEMBRO DE 2013 E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 507, DE 17 DE OUTUBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; Lei nº 7.689, art. 2º; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177, *caput*, e 187, § 1º; Parecer Normativo CST nº 58, de 1977; Parecer Normativo CST nº 11, de 1976; Parecer Normativo CST nº 72, de 1975; e Parecer Normativo CST nº 364, de 1971.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CESSÃO DE DIREITO DE USO DE IMÓVEL EM SISTEMA DE TEMPO COMPARTILHADO. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RECEITAS. RECONHECIMENTO.

As receitas que a pessoa jurídica sujeita à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep auferem em decorrência de cessão contratual de direito de uso de unidade imobiliária em sistema de tempo compartilhado devem ser rateadas pelo período de duração do contrato em questão, com base no regime de competência.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 37, DE 5 DE DEZEMBRO DE 2013 E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 507, DE 17 DE OUTUBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, at. 1º; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177, *caput*, e 187, § 1º; Parecer Normativo CST nº 58, de 1977; Parecer Normativo CST nº 11, de 1976; Parecer Normativo CST nº 72, de 1975; e Parecer Normativo CST nº 364, de 1971.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

CESSÃO DE DIREITO DE USO DE IMÓVEL EM SISTEMA DE TEMPO COMPARTILHADO. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA DA COFINS. RECEITAS. RECONHECIMENTO.

As receitas que pessoa jurídica sujeita à apuração não cumulativa da Cofins auferem em decorrência de cessão contratual de direito de uso de unidade imobiliária em sistema de tempo compartilhado devem ser rateadas pelo período de duração do contrato em questão, com base no regime de competência.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 37, DE 5 DE DEZEMBRO DE 2013 E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 507, DE 17 DE OUTUBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, at. 1º; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177, *caput*, e 187, § 1º; Parecer Normativo CST nº 58, de 1977; Parecer Normativo CST nº 11, de 1976; Parecer Normativo CST nº 72, de 1975; e Parecer Normativo CST nº 364, de 1971.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeitos a consulta que não contém os elementos necessários à sua solução.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, XI.

Clicar para inserir dispositivos legais

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que tem como objeto social *a atividade de incorporação imobiliária, de loteamento de imóveis próprios, de compra e venda de imóveis próprios, de alugueis de imóveis próprios, de concessão real de direito de uso de imóveis próprios, de administração de hotéis e condomínios e a participação em outras empresas como acionista ou quotista (holding).*

2. A consultante afirma que promoveu a incorporação imobiliária de determinado empreendimento destinado à implementação de *Sistema de Uso Compartilhado por Contrato de Concessão de Uso*, segundo o qual cada um de seus clientes fará jus a unidades imobiliárias localizadas no empreendimento em questão.

3. Relata que, de acordo com contrato de concessão de direito de uso de imóvel em sistema de tempo compartilhado a ser firmado com seus clientes, cada concessionário poderá compartilhar anualmente o uso, a fruição e o gozo das referidas unidades imobiliárias nas épocas previamente convencionadas.

4. Acrescenta que o referido contrato possui termo final previsto para 2065, embora seja passível de término antecipado nas situações contratualmente previstas, e que os clientes poderão quitar o valor correspondente à contrapartida do direito em questão em 48 (quarenta e oito) parcelas mensais e sucessivas, sendo as 6 (seis) primeiras referentes à entrada e as outras 42 (quarenta e duas) relativas ao saldo restante.

4.1 Dessa forma, os referidos pagamentos ocorrerão em um período que durará de quatro a seis anos contados a partir da assinatura do contrato, enquanto o prazo da concessão das unidades imobiliárias deverá expirar apenas em 2065.

5. Após citar os arts. 209, 259, 285 e 338 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda, ou RIR/2018), a consultante esclarece entender que “a apuração tributária deve obedecer ao regime de competência, ou seja, os valores referentes à Concessão Real de Uso, mesmo que recebidos antecipadamente, bem como as despesas vinculadas ao empreendimento, ainda que desembolsadas, devem ser contabilizados de forma rateada pelo prazo do Contrato de Concessão de Uso, que é de cerca de 50 (cinquenta) anos” (*sic*).

6. Em seguida, expõe seu raciocínio, segundo o qual:

a) a contabilização e o reconhecimento das receitas de contratos com clientes pelo regime de competência estão amparados pelas Regras Internacionais Contábeis e refletidos no Brasil pelo Pronunciamento Técnico CPC 47, de 2016;

b) os itens 39 e 46 do referido Pronunciamento Técnico CPC 47, de 2016, determinam que, em obrigações de performance ao longo do tempo, o reconhecimento das receitas deve ser feito conforme o período contratual;

c) em vista disso, como os pagamentos dos clientes à consulente acontecerão no período de quatro a seis anos contados a partir da celebração dos contratos de concessão, cujo prazo expira em 2065, à medida que esses pagamentos ocorrerem eles deverão ser lançados em conta de passivo e apropriados em conta de resultado, segundo o decurso de prazo do referido contrato (reconhecimento das receitas proporcionalmente ao prazo do contrato);

d) da mesma forma, os gastos havidos com a construção do empreendimento devem observar o regime de competência e acompanhar a contabilização das receitas, de modo a não violar o princípio contábil de emparelhamento de receitas e despesas, que é tratado no item 4.50 do Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro;

e) no plano tributário, o art. 209 do RIR/2018 estabelece que o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ será devido à medida que os rendimentos, ganhos e lucros forem auferidos, ao passo que o art. 259 do mesmo RIR/2018 determina que o lucro líquido deverá ser determinado em observância dos preceitos da lei comercial;

f) a legislação tributária prevê que a apuração do lucro líquido tenha como base apenas receitas auferidas e despesas incorridas (regime de competência previsto na lei comercial), de modo que receitas ou despesas antecipadas não geram impacto na apuração anual do IRPJ;

g) o Parecer Normativo CST nº 11, de 28 de janeiro de 1976, apresenta entendimento semelhante aplicável hipótese de arrendamento de bens imóveis contratado a preço certo e a longo prazo;

h) no que diz respeito às despesas pré-operacionais, o art. 338 do RIR/2018 prevê que elas não serão computadas no período em que incorridas, podendo ser excluídas somente a partir do início das operações ou da plena utilização das instalações, no prazo mínimo de cinco anos; e

i) conseqüentemente, não existe impedimento para que as despesas pré-operacionais realizadas pela consulente sejam apropriadas no decorrer do prazo estabelecido nos *Contratos de Concessão Real de Uso*, que expira em 2065, atendendo ao regime de competência e ao emparelhamento de receitas e despesas.

7. Isso posto, a consulente indaga:

1) A Consulente entende que as normas previstas nos artigos 209 e 259 do RIR/18, bem como no PN CST 11/76 (por analogia), lhe autorizam a reconhecer as receitas antecipadas (para fins de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS) rateadas pelo prazo contratual a expirar em 21/11/2065, com base no regime de competência, não se tratando de

postergação indevida do regime de competência (artigo 285 do RIR/2018). Está correto este entendimento?

2) A Consulente entende que as normas previstas nos artigos 209, 259 e 338 do RIR/18, amparadas no regime de competência e no princípio do emparelhamento de receitas e despesas, lhe autorizam a deduzir as despesas antecipadas, ou despesas pré-operacionais vinculadas à construção do empreendimento e à comercialização da concessão, rateadas pelo prazo contratual a expirar em 21/11/2065. Está correto este entendimento?

8. Finalizando, cumpre registrar que, entre outros documentos, a interessada apresentou às fls. 54 a 82 cópia do *Contrato de Concessão Real de Direito de Uso - Condições Gerais*.

FUNDAMENTOS

I. Considerações preliminares

9. Preliminarmente, cumpre fazer alguns esclarecimentos, sendo que o primeiro deles se refere ao alcance da presente solução de consulta.

10. As soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos relatados pelo interessado, uma vez que elas se limitam a expor a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre eles e a realidade factual. Nesse sentido, as soluções de consulta não convalidam nem invalidam informações, interpretações, ações ou classificações fiscais apresentadas pelo consulente e não geram nenhum efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, elas se aplicam.

11. No presente caso, esta solução de consulta (i) não se baseia na cópia do *Contrato de Concessão Real de Direito de Uso - Condições Gerais*, apresentada às fls. 54 a 82 da consulta e (ii) não se manifesta sobre os lançamentos contábeis descritos na consulta sob exame.

12. Com efeito, embora a apresentação de documentação de apoio que ilustre e complemente as informações existentes na petição da consulta seja bem-vinda, não compete à Receita Federal, em sede de consultas sobre a interpretação da legislação tributária federal, examinar e interpretar contratos ou outras convenções firmadas entre particulares.

13. Nessa situação, cabe ao consulente narrar, de forma objetiva, completa e sucinta, os fatos relevantes para a solução de sua consulta, ainda que, para facilitar a exposição e a compreensão de sua narrativa, ele utilize documentos, gráficos, indicações de sítios eletrônicos e outras informações de apoio.

14. Além disso, a correta contabilização das atividades dos consultantes está fora do âmbito das consultas sobre a interpretação da legislação tributária federal, conforme indicado no art. 1º e no art. 27, inciso XIV da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, que especificam:

Art. 1º Esta Instrução Normativa trata dos processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.

(...)

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

XIV - com o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da RFB.

14.1 A Receita Federal já se manifestou sobre esse assunto por meio do Parecer CST nº 347, de 8 de outubro de 1970, publicado no DOU de 29 de outubro do mesmo ano, que aduz:

A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela contabilidade e a reparação fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável.

Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte.

Tais processos só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo.

14.2 Consequentemente, a presente solução de consulta não examina nem se manifesta sobre os lançamentos contábeis citados pela consulente.

15. Além disso, registre-se que, embora a consulente não tenha mencionado o assunto, pressupõe-se que ela utilize o regime do lucro real na determinação dos valores por ela devidos do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e que apure de forma não cumulativa a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

16. Pois bem, sabe-se que o regime de reconhecimento de receitas e de créditos adotado para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins é o regime de competência. Tanto é que o art. 20 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, traz uma exceção que permite a adoção do regime de caixa:

Art. 20. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL.

17. Como se vê, trata-se de hipótese excepcional a utilização do regime de caixa na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Vale dizer, o regime de caixa somente pode ser utilizado na Contribuição para o PIS/Pasep e na Cofins por pessoas jurídicas que apuram o IRPJ e a CSLL pelo lucro presumido e desde que adotem esse mesmo critério para esses tributos. Daí se concluir, a *contrario sensu*, que o regime geral de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o regime de competência.

18. Finalmente, esclareça-se que o *Contrato de Concessão de Uso* mencionado pela consulente é um contrato atípico, usualmente conhecido como *contrato de cessão de unidade imóvel em sistema de uso compartilhado*, denominação que será adotada na presente solução de consulta.

19. Dessa forma, a presente consulta refere-se:

a) ao momento de reconhecimento das receitas auferidas por pessoa jurídica sujeita à apuração do Imposto sobre a Renda e da CSLL com base no lucro real, bem como à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em decorrência de cessão de direito de uso de unidade imobiliária em sistema de tempo compartilhado; e

b) ao momento de reconhecimento das despesas pré-operacionais incorridas por pessoa jurídica sujeita à apuração do Imposto sobre a Renda e da CSLL com base no lucro real, em empreendimento referente a unidades imobiliárias destinadas à cessão de direito de uso em sistema de tempo compartilhado.

20. Em relação à primeira indagação da consulente, é correto afirmar que as apurações do Imposto sobre a Renda e da CSLL seguem o mesmo regime de reconhecimento de receitas, por força do disposto no *caput* do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que determina:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

21. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) examinou o regime de reconhecimento de receitas decorrentes da atividade de incorporação imobiliária, para fins da apuração do Imposto sobre

a Renda e da CSLL, na Solução de Divergência nº 37, de 5 de dezembro de 2013, cujo inteiro teor, disponível no sítio da Receita Federal na internet (www.rfb.gov.br), dispõe:

(...)

*10. É oportuno salientar que o imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas, como regra geral, deve ser apurado pela sistemática do lucro real escriturado pelo regime de competência. E que, em se tratando de empresas tributadas com base no **lucro real**, a legislação tributária determina, na apuração do lucro líquido, a observância da legislação comercial e das disposições da Lei nº 6.404, de 1976, independentemente da forma societária adotada pela pessoa jurídica - arts. 247, § 1º, 248, 251 e 274, § 1º, do RIR/1999 (arts. 7º e 67, inciso XI, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977).*

10.1 O caput do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, prescreve que a escrituração será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. O art. 187, § 1º, explicita esse regime, ao afirmar que na determinação do resultado do exercício serão computadas as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda.

10.2. Assim, o “Princípio da Competência” determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento (sublinhou-se), e pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas, consoante a Resolução CFC nº 750, de 1993, na redação dada pela Resolução CFC nº 1.282, de 2010.

10.3. Vale ressaltar, que a obrigatoriedade de adoção do regime de competência não é absoluta. A legislação tributária contempla exceções, previstas, por exemplo, nos arts. 409, 413, 421 e 422 do RIR/1999, no art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, no art. 4º da Lei nº 10.931, de 2004, e no art. 32 da Lei nº 11.051, de 2004.

*11. As pessoas jurídicas optantes pelo **lucro presumido**, igualmente, se submetem, como regra geral, ao regime de competência para reconhecimento de suas receitas (Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, arts. 36, § 2º, e 37, incisos I e II). No entanto, a partir da edição da Instrução Normativa SRF nº 104, de 1998, passou a ser permitida o reconhecimento das receitas da **venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços** na medida do seu recebimento (adoção do regime de caixa).*

(...)

22. Embora o RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), citado na Solução de Divergência Cosit nº 37, de 2013, tenha sido revogado pelo RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018), a referida Solução de Divergência permanece aplicável, uma vez que seus

fundamentos permanecem em vigor. Em especial, os arts. 247, 248, 251, 274, 409, 413, 421 e 422 do RIR/1999, mencionados no excerto transcrito no parágrafo anterior, correspondem, respectivamente, com pequenos ajustes de redação, aos arts. 258, 259, 265, 286, 480, 484, 503 e 504 do RIR/2018.

23. Examinando-se os excertos em questão, verifica-se que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do Imposto sobre a Renda e da CSLL com base no lucro real devem reconhecer pelo regime de competência as receitas por elas auferidas em decorrência de cessão contratual de direito de uso de unidade imobiliária em sistema de tempo compartilhado.

24. O regime de competência é descrito nos seguintes termos pelo Parecer Normativo CST nº 58, de 1 de setembro de 1977:

(...)

4.3 - Finalmente, regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa.

(...)

25. Dessa forma, a questão que se coloca é a seguinte: qual é o momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa?

26. A Cosit examinou essa questão, ao distinguir operações de *venda para entrega futura* e operações de *venda com faturamento antecipado*, na Solução de Consulta Cosit nº 507, de 17 de outubro de 2017, cujo inteiro teor, disponível no sítio da Receita Federal na internet (www.rfb.gov.br), dispõe:

(...)

14. A consulente refere-se a operações de compra e venda nas quais, em um primeiro momento, o negócio é concretizado e ela recebe o pagamento pela venda de mercadorias que já existem em seu estoque e, em outro momento posterior, ela entrega as mercadorias vendidas ao seu adquirente.

14.1 Tais operações não se confundem com as operações em que o vendedor recebe um adiantamento pela alienação de mercadorias que ainda não existem, e que só serão entregues ao comprador depois de terem sido adquiridas ou produzidas.

15. Embora não exista unanimidade na doutrina ou na jurisprudência quanto às denominações dessas duas espécies de contratos, a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB tem chamado a primeira de venda para entrega futura e a segunda de faturamento antecipado.

(...)

Regime de Competência

21. O Conselho Federal de Contabilidade – CFC e a extinta Coordenação do Sistema de Tributação – CST da Secretaria da Receita Federal – SRF caracterizam o Princípio e o Regime de Competência nos seguintes termos:

Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.282/2010)

Parecer Normativo CST nº 58, de 1 de setembro de 1977

4.3 - Finalmente, regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa.

22. Essas noções são detalhadas por Marcos Shigeo Takata (A conexão da Contabilidade com o Direito Tributário. in *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos / coordenadores Roberto Quiroga Mosquera, Alexsandro Broedel Lopes, Dialética, 2010, p. 299-301.)*), que leciona:

(...)

16.2. No caso de venda de mercadorias, de bens ou de direitos, o direito adquirido sobre o preço se estabelece sobre os valores do preço quando o vendedor cumpre sua obrigação (ou dever, como diz o mestre Pontes de Miranda); quer dizer, quando entregamos (tradição) ou transferimos a propriedade ao comprador. Não tendo havido pagamento antecipado, aquela obrigação não tem registro contábil no passivo, mas estará “potencialmente” como ativo. Com o cumprimento da obrigação haverá a baixa (lançamento a crédito) das mercadorias em estoque – ativo circulante – e sua contrapartida será o lançamento a débito em conta de custo de mercadorias vendidas (despesa): o valor a receber é um ativo (lançamento a débito) cuja contrapartida será registrada nesse momento a crédito em conta de receita de venda de mercadorias; se o valor a receber estiver “ativado” antes desse momento, a contrapartida, por ocasião da “ativação”, será um passivo de receita antecipada, e, no momento do cumprimento da obrigação, o passivo será baixado (lançamento a débito), cuja contrapartida será a crédito em conta de receita de venda de mercadorias. Não sendo bem ou direito “em estoque”, com o cumprimento da obrigação haverá a baixa (lançamento a crédito) do bem ou direito e sua contrapartida será o débito em valor a receber (ativo): a diferença positiva entre esse valor a débito (a receber) e o valor do ativo baixado (a crédito) será

lançada a crédito de receita (ou eventualmente de ganho, caso o bem ou direito alienado seja extravagante ao objeto social da pessoa).

(...)

16.4. Daí porque, em regra, no caso de venda de mercadorias, de bens ou de direitos, as receitas devem ser reconhecidas, pelo regime de competência, no momento em que as mercadorias, os bens ou direitos são transferidos (transferência de propriedade que, em geral, se dá por tradição) ao comprador. Isso tudo independentemente do vencimento do prazo de pagamento do preço.

16.5 Não é por outra razão que, pelo regime de competência, a receita de venda a prazo de uma mercadoria é reconhecida no momento em que a mercadoria é transferida (a bem ver, a transferência é da propriedade da mercadoria) ao comprador, porquanto é nesse momento que o direito adquirido sobre o crédito (preço) se estabelece sobre os valores desse crédito (preço).

(...)

23. Em consonância com esse entendimento, o Parecer Normativo CST nº 73, de 1973 (D.O.U de 1973) esclarece:

(...)

5. Não há maiores dificuldades em se determinar o momento em que é apropriável a receita relativa às vendas a vista, pois a execução desses contratos, por parte do vendedor é imediata.

6. Já as empresas que vendem a crédito - entrega da mercadoria antecipada em relação ao pagamento do preço - devem apropriar o produto da venda à conta de receita do ano por ocasião da transferência da propriedade do bem, eis que, então, se configura direito incondicional do vendedor para exigência do preço.

7. Igualmente, em se verificando venda a termo, a receita auferida deve ser apropriada à mesma conta, também quando da transferência da propriedade da mercadoria, eis que somente nessa oportunidade se consolida a propriedade do adquirente.

8. No caso do item anterior e em decorrência da legislação específica de proteção à poupança popular (Lei nº 5.768, de 20/10/71, regulamentada pelo Decreto nº 76.951, de 09/08/72), excepcionalmente ocorrem algumas hipóteses em que, face à omissão do prestamista, a empresa vendedora se apropria definitivamente de parte do preço, independentemente da tradição da mercadoria, oportunidade, então, em que deverá fazer o registro do correspondente valor em conta de receita do ano.

(...)

24. O Supremo Tribunal Federal – STF também se pronunciou sobre essa matéria, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 586.482/RS:

(...)

*O Sistema Tributário Nacional fixou **o regime de competência** como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. Pelo primeiro, há o reconhecimento simultâneo das receitas realizadas e das despesas incorridas, como consequência natural do princípio da competência do exercício, **considerando-se realizadas as receitas e incorridas as despesas no momento da transferência dos bens e da fruição dos serviços prestados, independentemente do recebimento do valor correspondente.***

[...]

*No caso das pessoas jurídicas, portanto, seguimos a orientação de BULHÕES PEDREIRA (**Finanças e demonstrações financeiras das companhias**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 179), para quem as **mutações patrimoniais** são as decorrentes de relações jurídicas que se integram no ativo ou no passivo da pessoa jurídica, representativas, respectivamente, de direitos ou de obrigações para com terceiros.*

Daí que as mutações ocorrerão quando o vendedor fizer a entrega da coisa vendida para o comprador, passando, então, a fazer jus ao recebimento do respectivo preço. Nesse caso, deverá ele verter esse evento em linguagem competente, registrando, no seu “contas a receber”, o direito de crédito que, a partir desse momento, passa a deter em face do comprador, crédito esse equivalente ao preço que o comprador se comprometeu a pagar quando da celebração do contrato.

*Nesse momento é que nasce a relação jurídica, que se dá juntamente com a ocorrência do fato jurídico tributário. Daí falar-se, como o Prof. Paulo de Barros Carvalho (**Fundamentos jurídicos da incidência**. Saraiva. p. 184), “em instauração automática e infalível do vínculo obrigacional, ao ensejo do acontecimento do ‘fato gerador’. A contar desse ponto na escala do tempo, existirá um enunciado linguístico, formulado em consonância com os preceitos da ordem jurídica, e que somente poderá ser modificado por outros enunciados especialmente proferidos para esse fim, segundo a orientação do sistema”.*

*Nessa linha, quanto ao aspecto **temporal** da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, temos, portanto, que **o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda** (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado, ou seja, com a **disponibilidade jurídica da receita, que passa a compor o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições em questão.***

[...]

(Voto do Relator, Min. Dias Toffoli – destaques do original)

27. Aplicando-se o entendimento acima à matéria de reconhecimento de receitas relacionadas à concessão de direito de uso imobiliário na apuração do Imposto sobre a Renda e da

CSLL, infere-se que a consulente deve ratear pelo período de duração do contrato em questão as receitas por ela auferidas em decorrência de cessão contratual de direito de uso de unidade imobiliária em sistema de tempo compartilhado.

28. Conforme já transcrito, o mesmo regime de competência também se aplica à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que os fatos geradores desses tributos são o próprio ato de auferir receitas, conforme previsto nos *caputs* dos arts. 1^{os} da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Confira-se:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

29. Consequentemente, na situação descrita na presente consulta, na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as receitas auferidas por pessoa jurídica em decorrência de cessão contratual de direito de uso de unidade imobiliária em sistema de tempo compartilhado devem ser rateadas pelo período de duração do contrato em questão.

30. Nesse mesmo sentido, o Parecer Normativo CST nº 11, de 1976, esclarece o seguinte, ao tratar de hipótese semelhante, referente a receitas de arrendamento de bens imóveis contratado a preço certo e a longo prazo:

(...)

3. As receitas de arrendamento em face de suas características próprias, mesmo quando recebidas antecipadamente, podem ser apropriadas nos exercícios aos quais pertencem, consagrando-as o regime de competência ou econômico, que melhor traduz a distribuição dos valores pelos períodos de determinação. Devemos lembrar que a ocorrência da disponibilidade financeira não presume a competência da receita que a originou ao exercício do seu recebimento. Dúvidas não podem existir quanto a esse entendimento, o qual é reforçado pela obrigação do arrendatário em diferir as despesas com o arrendamento.

(...)

31. Por oportuno, registre-se que, por adotar os entendimentos expressos na Solução de Divergência nº 37, de 2013, e na Solução de Consulta Cosit nº 507, de 2017, a presente solução de consulta encontra-se parcialmente vinculada aos referidos atos, nos termos do art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

32. A segunda indagação da consulente refere-se ao momento de reconhecimento de suas “despesas pré-operacionais vinculadas à construção do empreendimento e à comercialização da concessão”, sem detalhar ou especificar quais seriam esses dispêndios.

32.1 A carência de maiores informações sobre o objeto dessa segunda pergunta impede que se verifique se as despesas mencionadas pela consulente são efetivamente classificadas como pré-operacionais e faz com que esse questionamento se enquadre na hipótese prevista no inciso XI do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, que estabelece:

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

XI - sem a descrição precisa e completa do fato a que se referir ou sem os elementos necessários à sua solução, exceto se a inexistência ou omissão for considerada escusável pela autoridade competente;

(...)

33. Conseqüentemente, a segunda indagação da consulente deve ser declarada ineficaz.

CONCLUSÃO

34. Em face do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

a) as receitas que a pessoa jurídica sujeita à apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com base no lucro real, bem como à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, auferida em decorrência de cessão contratual de direito de uso de unidade imobiliária em sistema de tempo compartilhado devem ser rateadas pelo período de duração do contrato em questão, com base no regime de competência; e

b) a segunda indagação da presente consulta é ineficaz.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotri e à Cotir.

Assinado digitalmente
HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit06

Assinado digitalmente
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

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

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. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit