
Solução de Consulta nº 38 - Cosit

Data 19 de fevereiro de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. ADMINISTRAÇÃO DE IMÓVEIS PRÓPRIOS. DESPESAS CONDOMINIAIS. TAXAS E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O IMÓVEL ADMINISTRADO.

Consideram-se receitas auferidas pelas empresas de administração de imóveis próprios, decorrentes do exercício de sua atividade principal, além de aluguéis decorrentes de locação, valores recebidos também dos locatários referentes ao próprio imóvel administrado, independente da denominação utilizada, que se prestam a pagar despesas como o consumo de água, luz e gás, conservação, higiene e limpeza de aparelhos sanitários, de iluminação, ramais de encanamentos d'água, esgoto, gás, luz, pinturas, vidraças, ferragens, torneiras, pias, ralos, banheiros, registros, manutenção de elevadores, vigilâncias e demais acessórios em perfeito estado de conservação e funcionamento, bem como todos os impostos e taxas que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel locado, incluindo-se IPTU, Taxa de Lixo e apólice de seguro contra incêndio e danos de qualquer natureza à estrutura do imóvel.

Assim, tais valores devem integrar a base de cálculo sobre a qual se calcula o lucro presumido das pessoas jurídicas optantes por esta modalidade de tributação do IRPJ, de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1995, art. 31; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15 e 25; Lei nº 5.172, de 1966, art. 123; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), arts. 299.

Relatório

A consultante, acima identificada, que, segundo informa, possui como objetivo social o “*Aluguel de imóveis próprios*” e a “*Compra e venda de imóveis próprios*”, dirige-se a esta Superintendência, por meio de seu representante legal, para formular CONSULTA, mediante processo protocolado em 6/10/2011, acerca da interpretação e aplicação da legislação tributária federal.

2 Expõe que possui um imóvel (prédio) que “*está numa relação de locação a diversas Pessoas Jurídicas, através de Contratos de Locações com Fins Não Residenciais, com a obrigação de **pagamentos** de aluguéis mensais e despesas condominiais (reembolsos)*” (destaques no original).

3 Relata que o que denomina como “*despesas condominiais*” —

*“as despesas proporcionais (da parte ideal do prédio) ordinárias e do próprio imóvel locado, como o consumo de água, luz e gás, conservação, higiene e limpeza como de aparelhos sanitários, de iluminação, ramais de encanamentos d’água, esgoto, gás, luz, pinturas, vidraças, ferragens, torneiras, pias, ralos, banheiros, registros, manutenção de elevadores, vigilâncias e demais acessórios em perfeito estado de conservação e funcionamento, bem como todos os impostos e taxas que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel locado, incluindo-se IPTU e Taxa de Lixo e à apólice de seguro contra incêndio e danos de qualquer natureza à estrutura do imóvel (Código Civil, art. 1.346), **como efetivamente despesas condominiais assim o fossem**, que, a critério da Locadora poderão ser cobrados e pagos (restituídos ou reembolsados) juntamente com os alugueres, em boleto bancário”* (destaques no original)

—, correm por conta do locatário, segundo cláusula contratual pactuado entre a consulente e os locatários.

4 Argumenta que a questão que se põe é que, por ser a única proprietária do bem (prédio), não se atém aos moldes tradicionais de condomínio e em face do “*Novo Código Civil Brasileiro, em seus artigos 1.331 a 1.358*”. Acrescenta que o que regula as relações dos “*condôminos entre si e frente a terceiros*” é o Regulamento Interno do edifício, que os locatários, em cláusula contratual, declaram conhecer e se comprometem a respeitar.

5 Diante deste cenário, informa que optou por ela mesma administrar o condomínio e defender os interesses comuns. Em relação à operacionalização do pagamento do que chama de “*despesas condominiais*”, descreve que administra o condomínio

“sem que a isso se prendesse às suas receitas operacionais ou não operacionais, registrando estas operações em conta específica do Ativo Circulante como Outros Créditos – Apuração Condominial, debitando e provisionando as despesas inerentes, intrínsecas e bem caracterizadas como úteis e necessárias ao condomínio, efetivas e à [sic] liquidar, e creditando os pagamentos (reembolsos ou restituições) efetuados, em conformidade com a individualização e elucidação das frações ideais das empresas contratantes (Locatárias), dentro do condomínio, no fechamento de cada mês, cobrando o resultado da apuração e transferindo a participação da fração ideal da empresa (Locadora) na condição individual da utilização exclusiva dentro do condomínio, para as despesas operacionais da mesma, naturalmente sem a evidência do reembolso das despesas condominiais.” (destaques no original)

6 Alega ainda que, em relação ao condomínio, não há incidência de “**Imposto de Renda**” e nem da “**Contribuição Social s/ Lucro Líquido**”, pois não possui personalidade jurídica, por não ser empresa ou pessoa física.

7 Menciona como dispositivos legais que ensejam sua dúvida a interpretação do “*RIR/1999, Arts. 521, § 3º e 536 § 3º*” e da “*Instrução Normativa SRF nº. 93, de 24/12/1997, (...) art. 36, Inciso VI*”, uma vez que entende que “**os pagamentos das despesas incorridas por**

conta e ordem de terceiros, reembolsadas pelos locadores do condomínio (...) tratam de mera recomposição patrimonial, sendo neste caso entradas financeiras sem se considerar em receita, ou seja, em acréscimo patrimonial para a entidade reembolsada.” A este entendimento acrescenta que **“Não representam ingresso de receita (...), quer sejam operacionais ou não operacionais, pois os valores não transitam em contas de resultado e portanto, não devem ser submetidos à tributação.”** (destaques no original)

8 Também questiona o seguinte:

*“Como a RFB se situará administrativamente perante seus acompanhamentos e controles auditados, ao verificar que os depósitos existentes são maiores que as receitas operacionais, com base no **Decreto nº 4.489, de 28/11/2002**, tendo em vista que no nosso entendimento as informações remetidas por processamento eletrônico de dados não apresentam de forma específica as origens das entradas bancárias?”* (destaques no original).

Fundamentos

9 Tendo em vista a consulente ser optante pela apuração do IRPJ pela modalidade de lucro presumido, vale observar o que dispõe o art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (em sua redação original — vigente à data do protocolo da consulta), sobre a determinação do lucro presumido:

“Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei; (Vide arts. 5º e 98 da [MP nº 627, de 11 de novembro de 2013](#))

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Vide arts. 5º e 98 da [MP nº 627, de 11 de novembro de 2013](#))” (grifou-se)

10 Por sua vez, o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, mencionado no dispositivo supratranscrito, assim prescreve:

“Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide [Medida Provisória nº 252, de 15/06/2005](#))

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

(...)

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

(...)

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

(...)

§ 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)” (grifou-se)

11 No que toca à conceituação de receita bruta, deve-se observar o que dispõe o art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, remetido tanto pelo inciso I do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, quanto pelo *caput* do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, reproduzido a seguir:

“Art. 31. 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. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.” (grifou-se)

12 O questionamento da consultante consiste em saber se os valores, que ela denomina como reembolsos, recebidos dos locatários pessoas jurídicas do imóvel (prédio) que ela possui e administra, pagamentos estes que se prestam a pagar

“as despesas proporcionais (da parte ideal do prédio) ordinárias e do próprio imóvel locado, como o consumo de água, luz e gás, conservação, higiene e limpeza como de aparelhos sanitários, de iluminação, ramais de encanamentos d’água, esgoto, gás, luz, pinturas, vidraças, ferragens, torneiras, pias, ralos, banheiros, registros, manutenção de elevadores, vigilâncias e demais acessórios em perfeito estado de conservação e funcionamento, bem como todos os impostos e taxas que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel locado, incluindo-se IPTU e Taxa de Lixo e à apólice de seguro contra incêndio e danos de qualquer natureza à estrutura do imóvel (...)” (destaques no original)

devem ou não ser objetos da tributação do IRPJ (composição da receita sobre o qual será aplicada a alíquota para calcular o lucro presumido). A consultante entende que não.

13 Um outro ponto relevante ao deslinde da questão é observar que essas despesas correm por conta da locatária — como “reembolso” por estas despesas efetuadas pela consulente — **por força de cláusula contratual do contrato de locação**.

14 Embora a consulente afirme entender que tais pagamentos provenientes dos locatários não constituem sua receita própria, argumentando que os valores não transitam nas contas de resultado e que os pagamentos se prestam a reembolsar despesas por conta e ordem de terceiros (locatários), tal entendimento não se sustenta como se passa a explicar.

15 Se a consulente fosse optante pelo Lucro Real como forma de apuração do IRPJ, as despesas com tributos municipais, como o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), taxa de lixo, taxa de água, gás, luz, despesas de condomínio, entre outras, constituiriam custos ou despesas inerentes aos serviços prestados (vide arts. 290, 299 e 344 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 — RIR/99). Em outras palavras, compõem o preço dos serviços prestados e, por conseguinte, **integram a receita bruta** decorrente da atividade social de administração de imóveis próprios.

16 Em outros termos, na apuração do resultado da pessoa jurídica (PJ), o custo é deduzido da **receita líquida** das vendas e serviços (esta, definida como a **receita bruta** diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre as vendas, conforme art. 280 do RIR/99), para determinação do lucro bruto (art. 278 do RIR/99). As despesas operacionais devem ser computadas na determinação do lucro operacional (art. 277 do RIR/99). Ambos, consequentemente, reduzirão o lucro líquido, a partir do qual seria apurada a base de cálculo do IRPJ das pessoas jurídicas tributadas pelo regime do Lucro Real.

17 Nesse sentido há que se ressaltar que para o atingimento do objeto social da consulente (administração do patrimônio próprio) é natural que a empresa incorra em custos e despesas para a administração deste patrimônio, que após descontadas da receita nos termos legais, resultam no lucro objeto de tributação do IRPJ (sistemática do lucro real). Em outras palavras, as despesas listadas no parágrafo 12 são essenciais ao cumprimento do objetivo social da consulente.

18 Por outro lado, é descabido o argumento de afastar estas despesas como se de outrem fossem, já que todas elas decorrem da administração do imóvel em questão, ou seja, despesas necessárias ao atingimento do fim social da consulente. Em que pese a cláusula contratual estabelecida entre a consulente e os locatários de que as despesas correrão por conta destes últimos, é relevante observar o que dispõe o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), em seu art. 123, em relação às convenções particulares:

*“Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, **as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.**” (grifou-se)*

19 Assim, não é lícito à consulente considerar que as despesas listadas no parágrafo 12 são por elas adimplidas por conta e ordem de outrem do ponto de vista tributário, mas tão-somente do ponto de vista contratual, atinente ao Direito Civil.

20 Nesse sentido, o ingresso de valores recebidos pela consulente dos locatários, para fazer face a estas “despesas condominiais” — que, repise-se são despesas **próprias**

necessárias ao atingimento do fim social da consulente — devem ser consideradas integrantes de sua receita bruta. Vale reproduzir o conceito de despesas operacionais constantes do art. 299 do RIR/99, *in verbis*:

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, *necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*.”

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

(...)” (grifou-se)

21 Torna-se, claro, portanto, que os ingressos de valores que se prestam a cobrir despesas necessárias à atividade da pessoa jurídica, considerar-se-ão receitas, passíveis de tributação.

22 Como a Consulente é optante pelo regime de Lucro Presumido, não há que se falar em dedução dos custos e despesas operacionais. Nessa sistemática, que é forma opcional de tributação oferecida ao contribuinte (art. 26, § 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996), a dedução de custos e despesas é substituída por um percentual de presunção do lucro. Isso, contudo, **não modifica a apuração da Receita Bruta**.

23 Em outras palavras, **todos os valores recebidos compõem o preço da locação**, ainda que discriminados em rubricas diversas — reembolsos de despesas condominiais.

24 O que ocorre, na realidade, é um repasse de preços, acontecimento comum ao mercado: o locador tem suas despesas com o imóvel (IPTU, condomínio, água etc.) — que serão de sua responsabilidade quitar, **quer os repasse ou não ao locatário** — e os integra ao preço da locação, **ainda que discriminando separadamente as rubricas**.

25 Dessa sorte, **a receita bruta das empresas que tenham por atividade a administração de bens próprios, inclui, além do valor percebido a título de aluguel, todas as demais verbas recebidas do locatário a qualquer título, como multas, juros, taxas de água e condomínio, IPTU, entre outras, por se tratar de receita operacional própria da atividade empresarial**.

26 Um adendo necessário, mas que não altera a conclusão exposta, é que, com a edição da recente Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, **a partir de 1º de janeiro de 2015**, fica revogado o art. 31 da Lei nº 8.981, de 1995, e a referência dada ao conceito da receita bruta fica dado pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.59, de 26 de dezembro de 1977:

“Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados. ([Vide Medida Provisória nº 627, de 2013](#)) ([Vigência](#))”

§ 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 3º - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).” (grifou-se)

27 Em relação ao seguinte questionamento da consultante —

“Como a RFB se situará administrativamente perante seus acompanhamentos e controles auditados, ao verificar que os depósitos existentes são maiores que as receitas operacionais, com base no **Decreto nº 4.489, de 28/11/2002**, tendo em vista que no nosso entendimento as informações remetidas por processamento eletrônico de dados não apresentam de forma específica as origens das entradas bancárias?” (destaques no original)

—, esclarece-se que o processo de consulta (consulta dita “formal”) regido pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, **destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação da legislação tributária federal**, aplicáveis a fato concreto e determinado. De acordo com o disposto no art. 46 do Decreto nº 70.235, de 1972, o sujeito passivo pode formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado. Assim é o texto legal:

“Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre **dispositivos da legislação tributária** aplicáveis **a fato determinado**.

(...)

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

(...)”(grifou-se)

28 Dados os efeitos protetivos conferidos pela consulta, é obrigatório que as petições a ela relativas atendam a determinados requisitos e formalidades, sob pena de, do contrário, serem declaradas ineficazes.

29 Tais normas, à época do protocolo desta consulta, encontravam-se consolidadas na Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007 (D.O.U de 4/5/2007), a qual em seu art. 15, assim dispõe:

“Art. 15. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que **não identifique o dispositivo da legislação tributária** sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)”(grifou-se)

30 Em 16 de setembro de 2013, foi editada a Instrução Normativa RFB nº 1.396 que deu novo tratamento aos processos de consulta sobre interpretação da legislação tributária, não mais se aplicando a essas matérias as disposições da IN RFB nº 740, de 2007. Entretanto, no que se refere ao conteúdo normativo expresso no dispositivo transcrito acima, não houve qualquer alteração, tendo sido a hipótese em questão regulamentada de forma idêntica pelo art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013:

“Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

*II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que **não identifique o dispositivo da legislação tributária** e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;*

(...)” (grifou-se)

31 Note-se que o questionamento efetuado não se refere a dúvidas ou obscuridades na legislação tributária, limitando-se a consulente em indagar qual será a postura e atitude da RFB diante em face do Decreto nº 4.489, de 28 de novembro de 2002, que concerne à prestação de informações à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, pelas instituições financeiras e as entidades a elas equiparadas, relativas às operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

32 Nesse sentido, este questionamento da consulente é ineficaz, sem produção de efeitos, por não se tratar a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação da legislação tributária federal e ter sido formulada sem a identificação do dispositivo da legislação tributária a ela aplicável que enseje o questionamento.

Conclusão

33 Por tudo relatado, propõe-se que se responda à consulente que se consideram receitas auferidas pelas empresas de administração de imóveis próprios, decorrentes do exercício de sua atividade principal, além de alugueis decorrentes de locação, valores recebidos dos locatários referentes ao próprio imóvel administrado, independente da denominação utilizada, que se prestam a pagar despesas com o consumo de água, luz e gás, conservação, higiene e limpeza de aparelhos sanitários, de iluminação, ramais de encanamentos d’água, esgoto, gás, luz, pinturas, vidraças, ferragens, torneiras, pias, ralos, banheiros, registros, manutenção de elevadores, vigilâncias e demais acessórios em perfeito estado de conservação e funcionamento, bem como todos os impostos e taxas que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel locado, incluindo-se IPTU, Taxa de Lixo e apólice de seguro contra incêndio e danos de qualquer natureza à estrutura do imóvel.

34 As convenções entre particulares não podem afastar estas despesas como se de outrem fossem, já que todas elas decorrem da administração do imóvel, necessárias ao atingimento do fim social da consulente. As convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

35 Assim, tais valores devem integrar a base de cálculo sobre a qual se calcula o lucro presumido das pessoas jurídicas optantes por esta modalidade de tributação do IRPJ, de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

À consideração do Chefe da Divisão de Tributação da 8ª Região Fiscal.

(assinado digitalmente)

JOAQUINA MENDES DE ALMEIDA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à/ao Coordenador(a) da Cotex.

(assinado digitalmente)

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da 8ª Região Fiscal

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

(assinado digitalmente)

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

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit