



Solução de Consulta nº 96 - Cosit

Data 25 de março de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA. PREÇO. PARCELA VARIÁVEL. TRIBUTAÇÃO.

O preço estabelecido em contraprestação à transferência de propriedade, decorrente de operação de venda de bem regularmente inscrito em estoques constitui receita da atividade da pessoa jurídica vendedora. Eventual parte variável, estabelecida contratualmente para ser auferida futuramente, guardará a mesma natureza de receita de venda que a parte fixa recebida por ocasião da transferência do bem, podendo a tributação se dar à medida do efetivo recebimento, no caso de tributação pelo lucro presumido e opção pelo regime de caixa.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.700, de 2014, arts. 26 e 223.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA. PREÇO. PARCELA VARIÁVEL. TRIBUTAÇÃO.

O preço estabelecido em contraprestação à transferência de propriedade, decorrente de operação de venda de bem regularmente inscrito em estoques constitui receita da atividade da pessoa jurídica vendedora. Eventual parte variável, estabelecida contratualmente para ser auferida futuramente, guardará a mesma natureza de receita de venda que a parte fixa recebida por ocasião da transferência do bem, podendo a tributação se dar à medida do efetivo recebimento, no caso de tributação pelo lucro presumido e opção pelo regime de caixa.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.700, de 2014, arts. 26, 223 e 224; e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 20.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA. PREÇO. PARCELA VARIÁVEL. TRIBUTAÇÃO.

O preço estabelecido em contraprestação à transferência de propriedade, decorrente de operação de venda de bem regularmente inscrito em estoques constitui receita da atividade da pessoa jurídica vendedora. Eventual parte variável, estabelecida contratualmente para ser auferida futuramente, guardará a mesma natureza de receita de venda que a parte fixa recebida por ocasião da transferência do bem, podendo a tributação se dar à medida do efetivo recebimento, no caso de tributação pelo lucro presumido e opção pelo regime de caixa, critério que deverá ser o mesmo aplicado para apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL e da Cofins.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.700, de 2014, art. 26 e art. 223; e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 20.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA. PREÇO. PARCELA VARIÁVEL. TRIBUTAÇÃO.

O preço estabelecido em contraprestação à transferência de propriedade, decorrente de operação de venda de bem regularmente inscrito em estoques constitui receita da atividade da pessoa jurídica vendedora. Eventual parte variável, estabelecida contratualmente para ser auferida futuramente, guardará a mesma natureza de receita de venda que a parte fixa recebida por ocasião da transferência do bem, podendo a tributação se dar à medida do efetivo recebimento, no caso de tributação pelo lucro presumido e opção pelo regime de caixa, critério que deverá ser o mesmo aplicado para apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL e da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.700, de 2014, art. 26 e art. 223; e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 20.

Relatório

A pessoa jurídica consulente informa que atua no ramo imobiliário, dedicando-se às atividades de compra e venda de imóveis, incorporação imobiliária, loteamento e locação de imóveis próprios, tendo optado pelo regime de tributação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ com base no lucro presumido (os itálicos indicam transcrição, ainda que eventualmente não literal, de termos utilizados pela consulente).

2. Declara ter celebrado contrato de promessa de compra e venda de um terreno de seu estoque de imóveis com empresa do mesmo ramo imobiliário, dedicada à construção e incorporação de imóveis, observando que o contrato prevê a transmissão, em diferentes etapas, de parcelas do terreno objeto do negócio à compradora, que o destinará a empreendimentos imobiliários regidos pela Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, ou seja, no regime de incorporação imobiliária.

3. Esclarece que receberá o preço, que consistirá em uma parte fixa e conhecida e em uma parte variável, esta correspondente a determinado percentual que incidirá sobre os futuros recebimentos de parcelas dos preços de vendas das unidades imobiliárias autônomas, componentes dos edifícios residenciais que serão lançados no regime de incorporação imobiliária, pela compradora.

4. Observa ainda que, não obstante esta pactuação, por questões ligadas ao funcionamento do mercado imobiliário, é necessário que o alienante transmita a propriedade do terreno à compradora para que esta possa livremente registrar a incorporação imobiliária e dar segurança aos futuros adquirentes de estarem comprando unidades autônomas de empreendimento imobiliário a ser erigido em terreno de propriedade da empresa de incorporação imobiliária, e que este se encontre devidamente quitado. Por isso, constará na escritura o pagamento da parte fixa do preço pela compradora à vendedora, sendo que a parte variável do preço será representada pela assinatura de uma Nota Promissória pela compradora, que será, uma vez efetuada a transferência imobiliária mediante registro público objeto da operação de venda, substituída por Confissão de Dívida firmada mediante escritura pública em que a compradora se compromete, face à vendedora, com a Parcela Variável do Preço, ou seja, com o pagamento do montante equivalente à aplicação do percentual acordado sobre as futuras parcelas de preços de venda das unidades imobiliárias autônomas componentes dos edifícios residenciais lançados no regime de incorporação imobiliária, efetivamente recebidas ao longo do tempo pela compradora dos adquirentes das futuras unidades imobiliárias.

5. Defende a normalidade da operação tendo em vista o previsto no item 4 da Instrução Normativa SRF nº 107, de 14 de julho de 1988, bem como a possibilidade de reconhecimento da receita na medida em que seja efetivamente realizada, invocando normas contidas na atualmente revogada IN SRF nº 104, de 24 de agosto de 1998, atualmente localizadas no art. 223 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

6. Reitera que a quitação da operação de venda imobiliária, liberando o imóvel plenamente ao comprador, visa a permitir que o terreno passe à plena titularidade da compradora, empresa dedicada à incorporação imobiliária, sendo que a parcela variável do preço, representada pela nota promissória emitida, não representa o recebimento de seu valor pela vendedora, ora consulente, eis que esta é imediatamente substituída por instrumento de confissão de dívida a ser paga pela compradora na medida em que esta receber as parcelas do preço relativamente às vendas das unidades futuramente erigidas, mediante aplicação do percentual que cabe à vendedora sobre tais recebimentos, conforme firmado em contrato.

7. Tendo em vista a sua opção pelo Lucro Presumido informa a Consulente que apura a base de cálculo dos tributos e contribuições federais com base na receita bruta de vendas, sendo o Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ apurado com base nos arts. 518 e 224, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL apurada com base no art. 20, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e a Cofins e a Contribuição ao PIS/Pasep com base no art. 52, da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

8. Ao tempo em que aponta que a base de cálculo dos tributos federais é a sua receita bruta, observa que existem situações em que não obstante ter havido o reconhecimento da receita de venda de imóvel e ter constado o recebimento de um título de crédito como meio de pagamento, o mesmo não representaria economicamente o recebimento do preço de venda, eis que, ato contínuo, ocorre a novação da obrigação de pagamento, sendo substituído o título de crédito pela obrigação de pagamento do preço, pelo futuro pagamento em moeda corrente,

de determinado percentual das futuras parcelas de preços de venda das unidades imobiliárias autônomas componentes dos edifícios residenciais lançados no regime de incorporação imobiliária.

9. Tal é dito com vistas a apresentar seu posicionamento de que, não obstante ter recebido o título de crédito e dado quitação na respectiva escritura de transmissão de propriedade do terreno, na esfera de realização da renda ou acréscimo ao seu patrimônio, que lhe permita a imposição de tributos, o mesmo não ocorreu em relação à parcela do preço representada neste título de crédito, visto que o mesmo é substituído pela confissão de dívida e pela promessa de pagamento cuja realização em moeda corrente somente se dará no futuro, na medida em que a compradora do terreno venha a auferir receitas em função da venda das unidades imobiliárias incorporadas ao terreno.

10. Diante do que, por fim, pergunta se está correto o seu entendimento de que deverá promover o pagamento dos tributos devidos no regime do lucro presumido (IRPJ e respectivo adicional, CSLL, Cofins e Contribuição ao PIS/Pasep) somente quando se dê a realização da receita relativamente à parte variável do preço de venda do terreno alienado, ou seja, na medida em sejam pagas, pela compradora, empresa incorporadora imobiliária, do percentual determinado que cabe à consulente das futuras parcelas de preços de vendas das unidades imobiliárias autônomas componentes dos edifícios residenciais lançados no regime de incorporação imobiliária.

Fundamentos

11. Preliminarmente, cumpre esclarecer que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à administração tributária federal dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar possíveis sanções.

12. Importa também observar que 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 incidente sobre tais fatos conforme apresentados, partindo da premissa de que há conformidade entre a descrição apresentada e a correspondente realidade factual subjacente. Nesse sentido, a solução de consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações, situações jurídicas ou de fato, assim como classificações fiscais procedidas pela pessoa jurídica consulente, não gerando, portanto, qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, aplica-se a manifestação oficial proferida no curso do respectivo procedimento.

13. Observado, assim, que a interpretação da legislação tributária na solução de consulta toma como premissa os fatos apresentados, convém ressaltar que, especificamente quanto ao fato objeto do presente processo, não foram examinados — visto ser tal exame estranho ao procedimento de consulta fiscal — contratos e acordos particulares, bem como quaisquer documentos integrantes da escrituração comercial, fiscal ou contábil da pessoa jurídica consulente.

14. Cabe também observar a inaplicabilidade da IN SRF n.º 107, de 14 de julho de 1988, visto que nesta se definem procedimentos a serem adotados na *determinação do lucro*

real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário, atualmente denominado ganho de capital, *das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis*. Ora, a situação apresentada pela pessoa jurídica consulente não se caracteriza como permuta de bens imóveis, visto que a consulente vendedora não efetuou a troca do terreno por imóveis a serem construídos no futuro naquele terreno. O que a consulente descreve é a venda de um terreno por um preço constituído por um valor presentemente determinado e por outros valores a serem pagos no futuro, mediante a aplicação de um percentual sobre a receita de venda das unidades imobiliárias que serão construídas no terreno.

15. A consulente, no entanto, aponta a adoção, entre as partes envolvidas, de determinados procedimentos comerciais estabelecidos na mencionada IN SRF nº 107, de 1988, para situação que entende análoga, a permuta de imóveis, tais como a alienação do terreno e a assinatura, simultânea ao pagamento da parte fixa do preço, de contrato comprometendo o adquirente à prestação de parte variável do preço, na forma de percentual incidente sobre as suas vendas futuras, contrato esse constituído na mesma data, mediante instrumento público. Tais procedimentos podem, efetivamente, laborar em favor do argumento de que a prática do negócio da forma em que foi feito não visava a qualquer evasão ilícita às correspondentes incidências tributárias, emanando essencialmente de uma lícita prática comercial nas condições de mercado vigentes. Tais aspectos, no entanto, conforme mencionado nos itens 11 a 13, não são passíveis de análise em sede de consulta fiscal, sendo aqui a situação tratada, reitera-se por oportuno, conforme a descrição feita na peça introdutória apresentada pelo interessado e delimitada neste item e no anterior item 14.

16. Isto posto, convém acentuar que a receita bruta da pessoa jurídica compreende, dentre outros, enfatizando aqui aqueles itens pertinentes à presente análise, o produto da venda de bens nas operações de conta própria e as receitas da atividade ou objeto principal, a teor do preconizado no art. 26, da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, a seguir transcrito.

TÍTULO II *DA RECEITA BRUTA*

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.

(...)

[negritos acrescentados]

17. Quanto ao reconhecimento de tais receitas, a regra geral estabelecida pela legislação empresarial é que esse reconhecimento deverá acontecer no período em que tenha se dado sua ocorrência. Assim sendo, em situação como aquela ora analisada, uma vez ocorrida a venda, o reconhecimento independente da sua realização em moeda, a teor do previsto no §1º do inciso VII do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações), aplicável no entanto a todas as demais sociedades empresárias. É tecnicamente o denominado regime de competência.

18. Apesar de o regime de competência ser a regra geral, a legislação tributária, reconhecendo a especificidade de certas situações cujo fluxo de recursos gerado pelas correspondentes operações circula por períodos maiores que até mesmo o ano calendário, prevê a possibilidade de a pessoa jurídica optar pelo reconhecimento das receitas na medida dos correspondentes recebimentos. Outro aspecto importante a ser acentuado é que a opção pelo regime de caixa quanto ao IRPJ implica na adoção do mesmo critério para a CSLL, para a Contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS.

19. Vejamos o que deve ser então observado. O art. 223 da IN RFB nº 1.700, de 2017, reconhece a possibilidade de as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido optarem pelo regime de caixa como critério para reconhecimento de suas receitas e fixa também os respectivos procedimentos:

CAPÍTULO VIII
DO REGIME DE CAIXA

Art. 223. A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa deverá indicar, nesse livro, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese prevista neste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma prevista na legislação comercial deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º Na hipótese prevista neste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

§ 4º O cômputo da receita em período de apuração posterior ao previsto neste artigo sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do IRPJ e da CSLL com o acréscimo de juros de mora e de multa de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação específica.

Art. 224. A pessoa jurídica que apura a CSLL com base no resultado presumido somente poderá adotar o regime de caixa na hipótese de adotar esse mesmo regime para apurar o IRPJ com base no lucro presumido.

(os negritos foram acrescentados)

20. A obrigatoriedade de apuração dos tributos federais na mesma sistemática adotada para o IRPJ, mencionada na parte final do item 18, objeto da prescrição do art. 224 da IN RFB nº 1.700, de 2017, tem por base legal o art. 20 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 24 de agosto de 2001, que assim determina:

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.

21. Certo, portanto, que a legislação tributária permite, de fato, que a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido opte pelo regime de caixa, contanto que estenda o mesmo tratamento a todos os tributos federais, importa agora examinar se seria possível o auferimento de receitas em razão de uma única venda em momentos distintos em razão da fixação do preço em termos que comportem uma parte fixa, a ser desembolsada pelo adquirente no momento em que se dê a respectiva transferência imobiliária, objeto da venda, e também uma parte variável, cuja realização se dará na medida em que o adquirente produza, com esse bem, determinadas receitas que serão parcialmente transferidas para o alienante do terreno em momentos distintos no futuro, ainda a título contraprestacional pela aquisição do terreno em que foram subsequentemente assentados os imóveis construídos pela pessoa jurídica compradora.

22. Com efeito, preço, como valor ou avaliação pecuniária atribuída a uma coisa determinada é o valor, aqui usado também em termos pecuniários, pelo qual se promove a transferência de bens ou serviços entre diferentes sujeitos interessados mutuamente. Vejamos o conceito dado por De Plácido e Silva:

PREÇO. Do latim pretium, entende-se o valor ou a avaliação pecuniária atribuída a uma coisa, isto é, o valor dela determinado por uma soma em dinheiro. (...) É assim que, nas vendas, é a quantia ou a soma pecuniária a ser paga pelo comprador. Nas locações, é também a soma em dinheiro a ser paga pelo locatário. Designa, sempre, um valor expresso em dinheiro. E, relativamente às mercadorias, entende-se em sentido equivalente a cotação.

(Grifos conforme o original.)

(Vocabulário Jurídico. Forense. 24ª edição. p. 1075)

23. A composição do preço de tal modo que este abrigue também uma parcela indeterminada, pelo menos indeterminada no momento da transferência em si do objeto da venda e que decorra de acordo entre as partes cuja correspondente percepção da receita pelo vendedor somente se completará na medida em que se dê a sua determinação e pagamento pelo adquirente em função da aplicação de determinado percentual fixado pelas partes a incidir sobre as vendas futuras do adquirente do terreno, pode decorrer de uma prática comercial legítima que não encontra obstáculo na legislação tributária desde que ausente, naturalmente, qualquer mecanismo de evasão fiscal indevida.

24. O mesmo De Plácido e Silva, reconhecendo expressamente tal possibilidade, a abriga sob o verbete

PREÇO INDETERMINADO. Preço indeterminado ou incerto é aquele que ainda não está definido ou estabelecido, dependendo de estimação ou de avaliação, que o venha determinar, ou de qualquer outra circunstância que o firme ou estabeleça a sua fixação. Preço indeterminado, portanto, é o que ainda não foi fixado ou depende de fixação, seja esta confiada a terceiros ou dependente da evidência de fato que o determine ou fixe.

(Vocabulário Jurídico. Forense. 24ª edição. p. 1076)

25. O que se tem, portanto, na situação apresentada pela Consulente, é que a participação percentual nas vendas futuras das unidades imobiliárias que serão produzidas e vendidas pelo adquirente do terreno — que portanto ensejará futuros recebimentos de receitas pelo alienante em função do mesmo objeto, a venda do terreno, por guardar o mesmo caráter contraprestacional pela aquisição de propriedade do referido imóvel — pode ser entendido como relativa à mesma operação de venda realizada.

26. A indeterminação do valor a ser auferido pelo alienante, já que o valor a ser a ele destinado será decorrente de negócios que acontecerão apenas no longo prazo e cujo conhecimento ora se tem apenas em razão da fixação de determinado percentual a que terá direito, não oferece maiores dificuldades dado o fato de a consulente ter se declarado optante pelo regime de caixa, restando assente na legislação que as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido podem oferecer suas receitas à tributação à medida em que se der o respectivo ingresso dos correspondentes recursos nas suas disponibilidades, conforme item 19.

27. A combinação de tais fatores, a indeterminação atual de parte do preço e o seu não recebimento pela consulente vendedora, com a possibilidade de adesão, uma vez optante pelo regime do lucro presumido, ao regime de caixa, aponta, portanto, para a licitude da tributação de tais parcelas relativas à parte variável do preço, na medida em que se dê o efetivo recebimento de tais parcelas, conforme item 19 retro.

Conclusão

28. Diante do que se conclui que o preço recebido em contraprestação à transferência de bem regularmente inscrito em estoques, decorrente de operação de venda, constitui receita da atividade da pessoa jurídica vendedora. Eventual parte variável, estabelecida contratualmente, a ser auferida futuramente, guardará a mesma natureza de receita de venda que a parte fixa recebida por ocasião da transferência do bem, podendo a tributação se dar na medida do efetivo recebimento no caso de tributação pelo lucro presumido e opção pelo regime de caixa, critério que deverá ser aplicado para apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

À consideração superior

Assinado digitalmente

EDUARDO G. DE ALMEIDA MACIEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

JOSÉ FERNANDO HÜNING

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente

MILENA REBOUÇAS NERY MONTALVÃO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit - 5ª RF

Assinado digitalmente

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit - 9ª RF

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente

FABIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotir.

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

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 Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit