Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 260 - Cosit

Data 26 de setembro de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS.

Para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ pelo regime do lucro presumido, será aplicado o percentual de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, às receitas decorrentes de reajuste de prestações relativas à comercialização de imóveis, auferidas por pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias referentes a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, desde que esses acréscimos sejam apurados por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, caput e § 4º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 30.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS.

Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL pelo resultado presumido, será aplicado o percentual de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, às receitas decorrentes de reajuste de prestações relativas à comercialização de imóveis, auferidas por pessoa jurídica que explore

atividades imobiliárias referentes a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, desde que esses acréscimos sejam apurados por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 20, caput e § 2º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 30.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeitos a consulta: (1) formulada em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida; ou (2) quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução.

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

Relatório

A consulente, acima qualificada, é empresa privada do ramo da construção civil, tributada com base no lucro presumido, que "além de efetivar a venda dos imóveis que constrói à vista, também aliena a prazo as unidades construídas (casas e apartamentos)", sendo que as vendas a prazo "são liquidadas em parcelas mensais, com correção, também mensal, de acordo com índices fixados pelo governo federal" (fls. 2 e 3).

2. Aduz que as referidas receitas não têm natureza de receita operacional e que os arts. 224, 519 e 521 do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 1999) estabelecem os conceitos de receita bruta de vendas e de receita financeira (fl. 3).

3. A consulente entende que as receitas financeiras decorrentes da comercialização de imóveis pelas empresas no ramo de construção civil, apuradas por meio de índices ou de coeficientes previstos nos contratos de venda, estão sujeitas à aplicação do percentual de presunção equivalente a 8% (oito por cento) e a 12% (doze por cento), relativos, respectivamente, ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), nos termos do art. 15, caput e § 4º, da Lei nº 9.249, de 1995, e tendo em vista soluções de consulta que confirmam seu entendimento (fls. 3 a 5).

4. Em síntese, indaga se o entendimento apresentado está correto, tendo em vista a modificação dos conceitos de receita bruta e de faturamento trazida pela Lei nº 11.941, de 2009, que alterou a Lei nº 9.718, de 1998, e em face do disposto na Lei nº 9.249, de 1995 (fl. 6).

5. A consulente apresenta o seguinte questionamento final: "As receitas financeiras e atualizações monetárias auferidas pela (...), todos baseados nos termos dos contratos de compra e venda dos imóveis vendidos para seus respectivos clientes, integram a base de cálculo do imposto de renda e da contribuições social, calculados pelo lucro presumido, de acordo com a presunção de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL?"

Fundamentos

6. As alterações legais citada pela consulente na legislação que rege o regime cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, especificamente a Lei nº 9.718, de 1998, não repercutem na interpretação do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, relativa ao percentual de presunção do lucro presumido para cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo em vista que as referidas leis versam sobre tributos de naturezas diversas.

7. A Lei nº 8.981, de 1995, estabelece:

> Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas. (grifado)

8. Por sua vez, a Lei nº 9.249, de 1995, determina:

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. (...)

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

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003) (…)

§ 2º O percentual de que trata o caput deste artigo também será aplicado sobre a receita financeira de que trata o § 4º do art. 15 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) (grifado)

9. Cabe lembrar o que dispõe a Lei nº 9.430, de 1996:

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;
>
> 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.

10. Da legislação supratranscrita é possível inferir que, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido, na hipótese de atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, o percentual de presunção também será aplicado sobre a receita financeira quando decorrente da comercialização de imóveis e apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

11. Nesse sentido, a Solução de Consulta Cosit nº 151, de 9 de junho de 2014, estabeleceu:

> IMOBILIÁRIA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. Para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ pelo regime do lucro presumido, será aplicado o percentual de 8% (oito por cento), de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, às receitas de juros e multa de mora decorrentes de atraso no pagamento de prestações relativas à comercialização de imóveis, auferidas por pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias referentes a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, desde que esses acréscimos sejam apurados por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (...)
>
> IMOBILIÁRIA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL pelo resultado presumido, será aplicado o percentual de 12% (doze por cento), de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, às receitas de juros e multa de mora decorrentes de atraso no pagamento de prestações relativas à comercialização de imóveis, auferidas por pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias

> relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, desde que esses acréscimos sejam apurados por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (...) (grifado)

12. Observa-se que a Solução de Consulta Cosit nº 151, de 2014, não tratou exatamente da hipótese trazida na presente consulta ("parcelas mensais, com correção, também mensal, de acordo com índices fixados pelo governo federal"), na medida em que referenciou apenas as "receitas de juros e multa de mora decorrentes de atraso no pagamento de prestações relativas à comercialização de imóveis". No entanto, a leitura da fundamentação da referida Solução permite concluir que o entendimento nela consignado aplica-se também à hipótese de receita decorrente de reajustes realizados nas parcelas mensais por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. Transcrevem-se extratos da fundamentação:

> 11. A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, ao tratar da base de cálculo do IRPJ que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, estabelece em seu art. 30 que todo o valor efetivamente recebido decorrente de venda de unidade imobiliária deve ser considerado como receita bruta, a saber: (...)
>
> 12. Portanto, no que tange aos questionamentos 4.1 e 4.2, a natureza da receita auferida é irrelevante para definição do percentual de presunção do lucro presumido; seja financeira ou não, terá o mesmo tratamento tributário daquele conferido à receita bruta da atividade de venda de imóveis.
>
> 13. A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, alterada pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, assim dispõe: (...)
>
> 14. Observa-se que o § 4º do art. 15 e o § 2º do art. 20 retrotranscritos, em consonância com o art. 30 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelecem que o percentual de presunção aplicado às receitas financeiras deve ser igual aos aplicados à receita decorrente da atividade imobiliária. (...)

> 16. Desta forma, na apuração da base de cálculo do IRPJ por estimativa ou com base no lucro presumido, às receitas decorrentes de juros e multa de mora devem ser aplicados os percentuais de presunção de 8% (oito por cento), para o IRPJ, e 12% (doze por cento), para a CSLL. (grifado)

13. A íntegra da referida Solução de Consulta encontra-se disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014.htm>.

14. Portanto, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo regime do lucro presumido, serão aplicados os percentuais previsto no art. 15 e no art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, sobre a receita financeira auferida na venda a prazo de unidades imobiliárias, em razão da correção das parcelas mensais com base em índices ou coeficientes previstos em contrato, na esteira do entendimento consignado na Solução de Consulta Cosit nº 151, de 2014.

15. Elucidado esse ponto do questionamento apresentado, cumpre ressaltar que, no âmbito da construção civil, de acordo com a Solução de Consulta Cosit nº 5, de 6 de janeiro de 2014, os percentuais de presunção incidentes sobre a receita bruta, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 15 e do art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, variam em razão da forma por meio da qual a obra ou os serviços são contratados:

> 9. No primeiro momento, a aplicação dos referidos percentuais, no caso de algumas atividades, a exemplo de serviços médicos, serviços hospitalares e construção civil, gerou diversas dúvidas. No que concerne à atividade de construção por empreitada, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, editou o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06, de 13 de janeiro de 1997, nos seguintes termos:
>
> > *Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06, de 13 de janeiro de 1997.*
> >
> > *Percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal na atividade de construção por empreitada.*
> >
> > *O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 147, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em*

> *vista o disposto no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 3º da IN SRF Nº 11, de 21 de fevereiro de 1996,*
>
> *declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:*
>
> *I - Na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será:*
>
> *a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade;*
>
> *b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais. (grifou-se)*

10. Percebe-se da leitura do normativo, a aplicação de percentual diferenciado no caso de prestação de serviço de construção por empreitada com ou sem emprego de materiais. Com efeito, os custos da atividade de construção com fornecimento de material, são superiores ao da mesma atividade desenvolvida unicamente com emprego de mão-de-obra, razão da permissão legal para a aplicação de percentuais diferenciados.

11. Ressalte-se, todavia, que o mencionado ADN encontra-se derrogado em face da edição de atos supervenientes. O art. 1º da Instrução Normativa (IN) SRF nº 539, de 25 de abril de 2005, dando nova redação ao art. 32 da IN SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, modificou, a partir de 27 de abril de 2005, o entendimento sobre a aplicação do percentual de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais.

12. Assim, ficou superado o item I do ADN Cosit nº 6, de 1997, na medida em que se restringiu a aplicação do percentual ali previsto para a determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal, no caso de empreitada com emprego de materiais, apenas à hipótese de fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo estes a ela incorporados, empreitada na modalidade total. Essas alterações, também, foram mantidas na IN RFB

> nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, atualmente em vigor. Frise-se que referidas instruções tratam da retenção de tributos nos pagamentos efetuados pela administração pública federal, mas se aplicam, também, à situação ora estudada, por força da disposição expressa contida no inciso II do art. 38 da IN RFB nº 1.234, de 2012, que abaixo está transcrito, juntamente com os demais dispositivos relevantes para elucidar a matéria: (...)

16. A íntegra da referida Solução de Consulta encontra-se disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014.htm>.

17. Ocorre que, no presente processo, não cabe analisar quais são os percentuais aplicáveis às receitas auferidas pela empresa, tendo em vista que a consulente não descreveu, com exatidão, a forma por meio da qual as atividades de construção civil são por ela realizadas e sequer apontou qualquer dúvida quanto à interpretação da legislação tributária quanto a esse aspecto. Ao contrário, a interessada adotou, como premissa, que os percentuais de IRPJ e CSLL a serem aplicados no caso concreto são, respectivamente, de 8% e 12%.

18. Em razão do exposto, a parte final do questionamento apresentado [“As receitas financeiras e atualizações monetárias auferidas pela (...), todos baseados nos termos dos contratos de compra e venda dos imóveis vendidos para seus respectivos clientes, integram a base de cálculo do imposto de renda e da contribuições social, calculados pelo lucro presumido, de acordo com a presunção de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL? (grifado)] não pode ser respondida, devendo ser considerada ineficaz, conforme exige a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013:

> Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:
>
> I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;
>
> 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; (...)

> XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

19. Ressalva-se a possibilidade de a consulente apresentar nova consulta quanto a esse ponto específico, desde que atendidos os requisitos exigidos pela legislação.

Conclusão

20. Diante do exposto, conclui-se que:

20.1. Para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo regime do lucro presumido, serão aplicados, respectivamente, os percentuais de que tratam os arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, às receitas decorrentes de reajuste de prestações relativas à comercialização de imóveis, auferidas por pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias referentes a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, desde que esses acréscimos sejam apurados por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato; e

20.2. Não produz efeitos a consulta: (1) formulada em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida; ou (2) quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução.

À consideração do Chefe da Disit/SRRF01.

Assinado digitalmente
ELIANA SILVEIRA COSTA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobrer a Renda, Patrimônio e Operação Financeira – Cotir.

Assinado digitalmente
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF01

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

Assinado digitalmente
CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

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