



Solução de Consulta nº 131 - Cosit

Data 27 de março de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

DISTRIBUIÇÃO ISENTA DE LUCROS E DIVIDENDOS. LUCRO LÍQUIDO. ATIVIDADES SUJEITAS AO RET.

Na apuração do lucro líquido do exercício, devem ser considerados todos os negócios desempenhados pela pessoa jurídica, nos termos da Lei nº 6.404, de 1976.

O resultado das atividades sujeitas ao Regime Especial de Tributação aplicável às Incorporações Imobiliárias (RET) deve compor o lucro líquido apurado pela entidade para fins de distribuição aos sócios.

É passível de distribuição a totalidade do lucro líquido apurado com base na escrituração comercial.

A distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 191 e 201; Decreto-lei nº 1.598, de 1977, arts. 6º, § 1º, e 67, XI; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 27 e 238.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Não produz efeitos os questionamentos que forem relacionados a fato que estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação ou tiver por objeto a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, VII e XIV.

Relatório

A pessoa jurídica acima qualificada protocolou consulta em que solicita esclarecimentos sobre escrituração contábil e segregação de lucro que foi objeto de tributação no âmbito do Regime Especial de Pagamento Unificado de Tributos Aplicáveis às Incorporações Imobiliárias (RET).

2. Afirma que desenvolve duas atividades simultâneas: transporte de passageiros, cuja tributação ocorre por meio do Lucro Real, e incorporação imobiliária, tendo sido processada a opção pelo RET, de que trata o art. 1º da Lei nº 10.931, de 2004.

3. Expõe que a receita bruta da atividade imobiliária é tributada pelo regime de caixa, conforme art. 4º da Lei nº 10.931, de 2004, e art. 30 da Lei nº 8.981, de 1995, e que promove escrituração contábil segregada das operações sujeitas ao RET, efetuada nos livros contábeis da incorporadora, nos termos do § 1º do art. 10 da IN RFB nº 1.435, de 2013.

4. Informa que, como a incorporadora é optante pelo lucro real, os resultados realizados na incorporação submetida ao RET são expurgados daquele, por meio de adições e exclusões realizadas no Lalur, consoante consignado no item 64 do Anexo I e item 48 do Anexo II, ambos da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

5. Quanto à realização dos controles pertinentes, argumenta que:

Quando a incorporadora avença o contrato de venda dos imóveis submetidos ao RET (venda para recebimento a prazo), necessita contabilizar a operação. No ativo circulante deve-se assentar o registro do crédito a receber por ocasião da venda. Necessita, ainda, baixar o estoque relacionando ao custo de construção da unidade vendida. Em contrapartida, a empresa registra o resultado da operação (receita e custo pendentes de realização - lucros a realizar, no passivo). Enquanto a venda da unidade pender de recebimento, restará "diferida" a tributação, eis que o recebimento da receita bruta (e lucro bruto) dar-se na medida dos recebimentos, a teor do art. 4º da Lei 10.931 e art. 30 da Lei 8.981, acima referenciados. No período em que houver o recebimento das vendas, realiza-se a receita e o custeio proporcional na Demonstração do Resultado do exercício, momento em que tributa-se o RET e tais rubricas são expurgadas no lucro real da incorporadora, mediante adições e exclusões no Lalur. Na sequência desta consulta, discorreremos acerca dos controles contábeis adotados pela consulente para o monitoramento das operações submetidas ao RET (tributação, realização, saldo de créditos e lucros fiscais não realizados).

Tendo em vista, no entanto, que a incorporação em apreço é tributada pelo RET e não pelo lucro real, o lucro bruto pendente de tributação (relativa a parcela do contrato de venda não recebida) não é, smj., passível de controle no Lalur. Nesta seara, um dos objetos da consulta é a forma exigível de controle para as empresas que tributam pelo RET, referente a exação diferida.

6. Transcreve o inciso I, do art. 8º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, asseverando que somente são controlados no Lalur os empreendimentos e operações tributados pelo Lucro Real.

7. Sustenta que com a publicação da Lei nº 12.973, de 2014, para os empreendimentos imobiliários tributados pelo lucro real, o valor integral do contrato de venda das unidades passou a ser contabilizado na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), realizando-se contabilmente o lucro bruto por ocasião da venda e que, concomitantemente, a incorporadora efetua os ajustes no Lalur de modo a controlar e

tributar somente os recebimentos efetivos da venda, bem como apurar o lucro bruto tributável proporcionalmente aos recebimentos das vendas., efetuando -se, assim, o controle do resultado fiscal das incorporações imobiliárias tributadas pelo lucro real por meio do Lalur, nos termos da nova redação do Decreto-lei 1.598, de 1977, art. 29, inciso V.

8. Alega que, nos casos de tributação pelo lucro real, o Lalur é o livro exigível, capaz de estabelecer o lucro fiscal disponível para distribuição aos sócios, que são isentos do Imposto sobre a Renda na pessoa física quando houver a respectiva distribuição dos dividendos e que o Lalur também pode ser utilizado para aferições de resultados fiscais diferidos, como é o caso das unidades imobiliárias vendidas, porém com créditos pendentes de recebimentos.

9. Diz que o problema enfrentado refere-se ao controle fiscal exigível dos contratos das vendas das unidades imobiliárias pendentes de recebimentos sujeitas ao RET e não ao lucro real e que, embora não seja hoje o caso em concreto da consultante, o mesmo questionamento se aplicaria para empreendimentos realizados mediante Sociedade em Conta de Participação - SCP, que a empresa viesse a participar na condição de sócia ostensiva, e que seja optante pelo Lucro Presumido.

10. Narra que, em que pese o grupo dos resultados de exercícios futuros ter sido extinto na legislação comercial e fiscal, a Lei nº 11.941, de 2009, inseriu disposição transitória na Lei nº 6.404, de 1976, por meio do art. 299-B, estabelecendo a reclassificação do saldo do grupo dos resultados de exercícios futuros para a conta denominada "receita diferida", integrante do passivo não circulante, destinada ao registro das receitas e custeios diferidos.

11. Menciona que a Lei nº 11.638, de 2007, incluiu nas prescrições concernentes às reservas de lucros a realizar o assento contábil representativo de lucro, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social e que para os casos em que os controles das parcelas pendentes de recebimento não sejam processadas pelo Lalur, de certa forma, a legislação ainda abre brechas para a utilização de grupos transitórios na contabilidade, destinados a informar os lucro futuros ou não realizados, que devem ser controlados.

12. Afirma que a incorporadora controla os contratos pendentes de recebimentos (sujeitos ao RET) em contas contábeis destinadas ao registro dos "lucros a realizar", constante do passivo e à medida que ocorrem os recebimentos das unidades vendidas, o valor recebido e o custo proporcional são transferidos para a conta de receita e despesa, respectivamente, sendo, neste ato, oferecida à tributação sobre a parcela recebida da unidade bem como expurgados no Lalur as rubricas tributadas no âmbito do RET.

13. Relata que, por meio desse procedimento, a incorporadora obtém o controle do lucro (fiscal) disponível para saque pelos sócios uma vez que o lucro fiscal, composto das operações econômicas devidamente tributadas pelo Lucro Real e pelo RET, integra a DRE e com tal procedimento contábil, os resultados pendentes de tributação não integram os lucros acumulados (reservas de lucros) da incorporadora, motivo pelo qual não serão objeto de distribuição aos sócios.

14. Pondera que, tendo em vista que as operações tributadas pelo RET não sofrem controle de diferimentos no Lalur, já que não se trata de tributação pelo lucro real, a incorporadora perfaz os controles fiscais por meio da contabilidade comercial.

15. Expõe que, considerando-se que a incorporadora mantém dois regimes de tributação simultâneos (RET e Lucro Real), sendo que as operações tributadas pelo Lucro Real vem redundando em prejuízo e as operações tributadas pelo RET proporcionam lucro, é necessária a discussão quanto à possibilidade de segregação do lucro líquido pelo RET para os fins de distribuição do respectivo superávit econômicos aos sócios, com isenção do Imposto sobre a Renda na pessoa física beneficiária dos dividendos.

16. Ante o fundamento jurídico subjacente à concessão de isenção de lucros distribuídos aos sócios, na medida em que se tributa a renda e o lucro da pessoa jurídica, a consulente depreende ser possível a segregação do lucro decorrente das atividades tributadas pelo RET para os fins de distribuição desse lucro aos sócios da incorporadora.

17. Diante do que expõe, questiona:

a) Para as operações sujeitas ao RET (aonde não há, em tese, o controle de diferimento de resultado e de tributação via Lalur), o saldo a receber, derivado dos contratos das vendas a prazo das unidades imobiliárias (e respectivo custo proporcional ao saldo) poderão, para os fins fiscais, ser controlados na contabilidade comercial da incorporadora no grupo contábil das "receitas diferidas - passivo não circulante" ou no grupo contábil de "reservas de lucros a realizar - patrimônio líquido"? Caso, entretanto, não seja o caso de manter os controles desses saldos nos itens integrantes do passivo ou patrimônio líquido da incorporadora, sendo a hipótese, então, de realizar contabilmente os contratos e o custo na Demonstração do Resultado do Exercício no ato da contratação da venda pelo valores integrais, qual livro exigível deve-se manter para controlar o diferimento da tributação das parcelas pendentes de recebimentos?

b) Requer, respeitosamente, que esta Secretaria responda o questionamento acima (de mesmo teor), porém, no potencial caso hipotético de a consulente participar de SCP na condição de sócia ostensiva (artigos 148 e 149 do RIR/99), para realização de empreendimentos imobiliários com o IRPJ tributado através do lucro presumido;

c) Para os fins de distribuição de lucros aos sócios (com isenção do Imposto sobre a renda na pessoa beneficiária da distribuição), é lícito segregar o lucro contábil (tributado) das operações sujeitas ao RET para distribuí-lo em separado das demais operações econômicas da empresa? Em sendo possível efetuar a segregação dos resultados tributados pelo RET, é possível, também, distribuir lucro aos sócios tendo por base o faturamento, com a aplicação da margem de lucro presumido (deduzido do IRPJ incluído no RET), nos termos do artigo 664 do RIR/99?

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

Fundamentos

19. O processo de consulta destina-se unicamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, relativas a fatos específicos e concretos relacionados às atividades do contribuinte e tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48

a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

20. A Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, dispõe sobre as incorporações imobiliárias, definindo-as, no parágrafo único do art. 28, como *atividades exercidas com o intuito de promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas*.

21. Atualmente, a disciplina contábil desta atividade, precipuamente, reconhecimento e mensuração, está estabelecida no Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC) 47, Receita de Contrato com Cliente, e na Orientação OCPC 01, Entidades de Incorporação Imobiliária.

21.1. Entretanto, destaca-se que a correção da contabilização das receitas auferidas pela consultante na realização de seus negócios está fora do objeto da presente consulta. Esta RFB já se manifestou nesse sentido por meio do Parecer CST nº 347, de 08 de outubro de 1970, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 29 de outubro do mesmo ano.

EMENTA - 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 impugnar 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.

21.2. Nestes termos, o primeiro questionamento do item "a" apresentado pela consultante deve ser considerado ineficaz uma vez que o processo de consulta não se destina a verificar a exatidão dos fatos narrados. Ademais, o questionamento não apresenta dúvida quanto à interpretação da legislação tributária federal, possuindo cunho predominantemente operacional ao dizer respeito à realização do processo de contabilização em si. Entretanto, para fins de apresentação de consulta, as dúvidas devem se relacionar a incertezas atinentes à legislação e não a questões práticas, que se constituem em solicitação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal a esta RFB.

22. O Regime Especial de Tributação aplicável às Incorporações Imobiliárias (RET) foi instituído pela Lei nº 10.931, de 02 de agosto de 2004, e posteriormente disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 1.435, de 30 de dezembro de 2013, e, no que tange à escrituração e comprovação das operações realizadas, tais normas determinam:

Lei nº 10.931, de 2004

Art. 1º Fica instituído o regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias, em caráter opcional e irrevogável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação.

(...)

Art. 7º O incorporador fica obrigado a manter escrituração contábil segregada para cada incorporação submetida ao regime especial de tributação.

.....
.
Instrução Normativa RFB nº 1.435, de 2013

Art. 2º O Regime Especial de Tributação (RET) aplicável às incorporações imobiliárias, instituído pelo art. 1º da Lei nº 10.931, de 2004, tem caráter opcional e irretratável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação.

(...)

Art. 6º (...)

§ 1º As receitas, custos e despesas próprios da incorporação, sujeitos à tributação na forma do art. 5º, não deverão ser computados na apuração das bases de cálculo do IRPJ e das contribuições, devidos pela incorporadora, em virtude de suas demais atividades empresariais, inclusive incorporações não afetadas.

(...)

Art. 10. O incorporador fica obrigado a manter escrituração contábil segregada para cada incorporação submetida ao RET.

§ 1º A escrituração contábil das operações da incorporação objeto de opção pelo RET poderá ser efetuada em livros próprios ou nos da incorporadora, sem prejuízo das normas comerciais e fiscais aplicáveis à incorporadora em relação às operações da incorporação.

§ 2º Na hipótese de adoção de livros próprios para cada incorporação objeto de opção no RET/Incorporação Imobiliária, a escrituração contábil das operações da incorporação poderá ser efetivada mensalmente na contabilidade da incorporadora, mediante registro dos saldos apurados nas contas relativas à incorporação.

(grifos e destaques não constam dos originais)

22.1. De acordo com a legislação, a escrituração contábil, que deve ser segregada para cada incorporação no âmbito do RET, poderá ser efetuada nos livros da incorporadora ou em livros próprios para cada incorporação, sendo que, neste último caso, a escrituração contábil das operações da incorporação poderá ser efetivada mensalmente na contabilidade da incorporadora, mediante registro dos saldos apurados nas contas relativas à incorporação.

22.2. Verifica-se, portanto, que não há, nas normas que disciplinam o RET, a exigência de forma ou livro específico para a realização do registro das operações tributadas por meio deste regime especial. Deste modo, o segundo questionamento do item "a" apresentado pela consulente também deve ser considerado ineficaz em virtude de a dúvida estar disciplinada em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da apresentação da consulta.

22.3. Ademais, as perguntas do item "a" foram apresentadas sem menção à dificuldade de compreensão que as suscitou, indagações nas quais a consulente não apontou

algun termo ou passagem de mais difícil leitura, a demandar interpretação administrativa para mais segura adequação do conceito do fato ao conceito da norma.

23. Quanto ao questionamento "b", caso hipotético em que a consulente participaria de uma SCP, na condição de sócio ostensiva, para realização de empreendimentos imobiliários com a opção de tributação pelo lucro presumido, as exigências de escrituração e comprovação das operações realizadas também estão disciplinadas na legislação tributária, da forma demonstrada abaixo, o que, novamente, acarreta a ineficácia da pergunta.

23.1. Em relação ao RET:

Instrução Normativa RFB nº 1.435, de 2013

Art. 22. Para fins de uso do regime especial de tributação nas formas previstas nos Capítulos I a III desta Instrução Normativa, a incorporadora ou a construtora sujeita à tributação com base no lucro presumido deverá manter registro destacado para a identificação da receita mensal recebida ou auferida, conforme o caso, relativa a cada:

I - incorporação imobiliária objeto de patrimônio de afetação, inscrita no RET, observado o disposto nos arts. 1º a 12, no que couber;

II - construção de unidades habitacionais contratada no âmbito do PMCMV, observado o disposto nos arts. 13 a 16, no que couber;

III - obra de construção ou reforma de creches ou de pré-escolas, cujo projeto tenha sido previamente aprovado pelo Ministério da Educação, observado o disposto nos arts. 17 a 21, no que couber.

Parágrafo único. As receitas próprias das respectivas hipóteses de que tratam os incisos do caput, sujeitas à tributação na forma disciplinada nesta Instrução Normativa, não deverão ser computadas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e das contribuições devidos pela incorporadora ou pela construtora em virtude de suas outras atividades empresariais.

(grifos não constam do original)

23.2. Acerca da Sociedade em Conta de Participação:

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017

Art. 6º As sociedades em conta de participação (SCP) são equiparadas às pessoas jurídicas.

§ 1º Na apuração dos resultados da SCP e na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral.

§ 2º Compete ao sócio ostensivo a responsabilidade pela apuração dos resultados da SCP e pelo recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos.

(...)

Art. 246. Observadas as hipóteses de obrigatoriedade do regime de tributação com base no lucro real, as SCP podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido e resultado presumido.

§ 1º A opção da SCP pelo regime de tributação com base no lucro presumido e resultado presumido não implica a simultânea opção do sócio ostensivo, nem a opção efetuada por este implica a opção daquela.

§ 2º O recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos pela SCP será efetuado mediante a utilização de Darf específico, em nome do sócio ostensivo.

§ 3º O disposto neste artigo não prejudica a observância das demais normas relativas ao regime de tributação com base no lucro presumido e no resultado presumido previstas na legislação, inclusive quanto à adoção do regime de caixa.

.....
.
Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 2013

Art. 1º A partir do ano-calendário de 2014, todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz.

§ 1º No caso de pessoas jurídicas que foram sócias ostensivas de Sociedades em Conta de Participação (SCP), a ECF deverá ser transmitida separadamente, para cada SCP, além da transmissão da ECF da sócia ostensiva.

.....
.
Instrução Normativa RFB nº 1.774, de 2017

Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD) a que são obrigadas as pessoas jurídicas e equiparadas e sobre a forma e o prazo de sua apresentação.

(...)

Art. 3º Deverão apresentar a ECD as pessoas jurídicas e equiparadas obrigadas a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial, inclusive entidades imunes e isentas.

§ 1º A obrigação a que se refere o caput não se aplica:

(...)

V - às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido que cumprirem o disposto no parágrafo único do art. 45 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1856, de 13 de dezembro de 2018)

(...)

§ 4º A Sociedade em Conta de Participação (SCP) enquadrada nas hipóteses de obrigatoriedade de apresentação da ECD deve apresentá-la como livros próprios ou livros auxiliares do sócio ostensivo.

(grifos não constam do original)

24. Em razão do exposto, os questionamentos "a" e "b" devem ser considerados ineficazes, de acordo com a IN RFB nº 1.396/13, nos termos abaixo transcritos:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

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

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

(grifos não constam do original)

25. Relativamente à primeira parte da indagação "c", qual seja, sobre a possibilidade de segregação do lucro (tributado) das operações sujeitas ao RET para distribuí-lo em separado das demais operações econômicas da empresa, deve-se ater à legislação em vigor.

25.1. No âmbito do lucro real, a apuração do IRPJ deve observar as seguintes normas:

Decreto-lei nº 1.598, de 1977

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

(...)

Art 67 - Este Decreto-lei entrará em vigor na data da sua publicação e a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1978, de acordo com as seguintes normas:

(...)

XI - o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

.....

Lei nº 6.404, de 1976

Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190.

(grifos não constam do original)

25.2. Em vista disso, a determinação do lucro real é realizada a partir do lucro líquido apurado com observância da legislação comercial, sobretudo a Lei nº 6.404, de 1976, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”.

25.3. Ressalta-se que o contrato social da consulente afirma que esta, constituída como sociedade empresária do tipo limitada, está sujeita às normas previstas na Lei nº 10.406, de 2002, Código Civil, e, nas omissões deste, à Lei nº 6.404, de 1976, Lei das Sociedades por Ações.

25.4. A Lei nº 6.404, de 1976, em seu art. 201, prevê que a companhia somente pode pagar dividendos, forma de distribuição de lucros, nas seguintes situações:

Art. 201. A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do artigo 17.

§ 1º A distribuição de dividendos com inobservância do disposto neste artigo implica responsabilidade solidária dos administradores e fiscais, que deverão repor à caixa social a importância distribuída, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.

(grifos não constam do original)

25.5. A Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, disciplina:

Art. 27. A base de cálculo do IRPJ, determinada segundo a legislação vigente na data da ocorrência do respectivo fato gerador, é o lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração.

(...)

Art. 238. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº1.397, de 16 de setembro de 2013.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRRF:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado.

§ 3º **A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder o valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.**

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

§ 5º A isenção de que trata o caput não abrange os valores pagos a outro título, tais como pró-labore, aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme previsto no inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na forma prevista no § 4º.

§ 9º A isenção de que trata este artigo inclui os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira na escrituração comercial.

§ 10. Não são dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de qualquer espécie de ação prevista no art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, ainda que classificados como despesa financeira na escrituração comercial.

(grifos e destaques não constam do original)

25.6. De acordo com a legislação comercial, a pessoa jurídica somente poderá distribuir seus lucros por meio do pagamento de dividendos quando apurar lucro no exercício social ou tiver lucros acumulados. Por outro lado, a legislação fiscal prevê a tributação de lucros ou dividendos distribuídos que excedam o valor apurado com base na escrituração comercial, ou seja, a distribuição de recursos aos sócios somente será isenta até o valor que for comprovadamente lucro, conforme montante contabilizado a este título.

26. No caso em análise, tanto os resultados auferidos nas atividades de transportes quanto nas de incorporação imobiliária compõe o resultado do exercício da consultante. Logo, o lucro líquido apurado, o será levando em consideração todos os negócios desempenhados pela pessoa jurídica.

27. Por conseguinte, não há que se falar na segregação do lucro apurado, para fins de distribuição aos sócios, ainda que parcialmente tributado no âmbito do RET, uma vez que a distribuição isenta de lucros ou dividendos tem como parâmetro o valor do lucro apurado com base na escrituração realizada com observância das normas comerciais, que, por sua vez, considera todas as atividades exercidas pela pessoa jurídica para determinação do resultado do exercício.

28. Ademais, o RET corresponde a um regime especial de apuração e pagamento de tributos que visa a dar incentivos às atividades de incorporações imobiliárias, com uma redução, muitas vezes, significativa da tributação. Assim sendo, este regime não é uma forma de determinação da base de cálculo do IRPJ, que é realizada por meio da apuração do lucro real, do lucro presumido ou do lucro arbitrado, não podendo ser utilizado como forma de segregação dos resultados auferidos pela consultante em atividades diversas.

29. O segundo questionamento do item "c" encontra-se prejudicado.

Conclusão

30. Com base no exposto, soluciono a consulta afirmando à consultante que

30.1. Na apuração do lucro líquido do exercício, devem ser considerados todos os negócios desempenhados pela pessoa jurídica, nos termos da Lei nº 6.404, de 1976.

- 30.2. O resultado das atividades sujeitas ao Regime Especial de Tributação aplicável às Incorporações Imobiliárias (RET) deve compor o lucro líquido apurado pela entidade para fins de distribuição aos sócios.
- 30.3. É passível de distribuição a totalidade do lucro líquido apurado com base na escrituração comercial.
- 30.4. A distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda.
31. Declaro a ineficácia dos demais questionamentos pois são relacionados a fato que disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação ou a consulta cujo objeto é a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Encaminhe-se ao Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06.

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

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

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

De acordo. À consideração do Coordenador-geral da Cosit

Assinado digitalmente
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador 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 à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit