

Tratamento Contábil e Tributário Aplicável ao Reconhecimento de Receitas e Despesas no Âmbito Imobiliário¹

Accounting and Tax Treatment on the Recognition of Revenues and Expenses in the Real Estate Sector

Rodrigo Maito da Silveira

Mestre e Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da USP. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo – CMT/SP (biênios 2006/2008 e 2010/2012). Juiz suplente do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT (2018/2019). Diretor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF, do Instituto de Pesquisas Tributárias – IPT/SP e da International Fiscal Association – IFA. Professor dos cursos de especialização e do Mestrado Profissional de Direito Tributário Internacional e Comparado do IBDT. Membro do Conselho Jurídico do Sinduscon e da Comissão Tributária do Ibradim. Advogado em São Paulo. *E-mail*: rms@diascarneiro.com.br.

Recebido em: 2-3-2022

Aprovado em: 31-3-2022

Resumo

O presente artigo tem por escopo identificar o tratamento contábil e tributário – especificamente para fins da tributação da renda – aplicável às empresas do setor imobiliário, levando em consideração a sistemática de reconhecimento de receitas e despesas, seja para optantes do lucro presumido, seja para optantes do lucro real. A análise em questão abrange a investigação do alcance do regime de caixa de que trata o art. 30 da Lei n. 8.981/1995, bem como sobre se as empresas imobiliárias ficariam sujeitas às regras de transição de regimes de tributação de um exercício para outro.

Palavras-chave: regime de caixa, regime de competência, lucro real, lucro presumido, empresas imobiliárias.

Abstract

This article aims to identify the accounting and tax treatment – specifically for income taxation purposes – applicable to real estate companies, taking into consideration the systematic of recognition of income and expenses, either for presumed profit or real profit regimes. The analysis in question covers the investigation of the scope of the cash regime referred to in Section 30

¹ O autor registra o agradecimento a Ricardo Mariz de Oliveira por seus comentários e sugestões ao texto.

of Law N° 8.981/1995, and of whether real estate companies would be subject to the rules of transition of income tax regimes from one tax year to another. *Keywords*: cash basis, accrual basis, actual profit regime, presumed profit regime, real estate companies.

I. Introdução

O presente trabalho tem por objetivo investigar qual é o tratamento contábil e tributário (mais especificamente para fins de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL) a ser conferido pelas empresas imobiliárias no tocante ao reconhecimento de receitas e despesas, em vista das disposições normativas vigentes, as quais, registre-se de início, parecem revelar certa inconsistência.

A primeira indagação que se faz é sobre a abrangência dos efeitos da regra prevista no art. 30 da Lei n. 8.981/1995², segundo a qual as empresas imobiliárias devem reconhecer sua receita bruta à medida do recebimento (regime de caixa). Note-se que o referido dispositivo está inserido em lei que trata da legislação tributária federal, em seção que contempla normas sobre o pagamento mensal por estimativa para fins do lucro real³.

A segunda indagação versa sobre se essas empresas estariam sujeitas às normas gerais do Imposto de Renda, particularmente aquelas que regulam a mudança de regimes de tributação de um exercício para outro.

Sem a pretensão de esgotar o tema, espera-se jogar algumas luzes sobre matéria que ainda não foi objeto de aprofundada incursão pela doutrina brasileira⁴, em que pesem alguns precedentes administrativos terem tangenciado aspectos pontuais que serão adiante esmiuçados.

Não se pretende, nesta oportunidade, discorrer sobre eventuais desconspasos entre o reconhecimento de receitas e despesas no âmbito do setor imobiliário

² “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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições do art. 10 do Decreto-lei n° 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária. (Incluído pela Lei n° 9.065, de 1995)”

³ O Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto n. 9.580/2018) incorporou essa regra em seu art. 224.

⁴ Dos poucos estudos direcionados ao setor imobiliário e que tangenciam alguns dos temas aqui tratados, destacam-se os seguintes: BOZZA, Fábio Piovesan. Divergências na contabilização e regime de tributação dos contratos de empreitada a longo prazo. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 156. São Paulo: Dialética, 2008, p. 44-61; FREITAS, Rodrigo de. Controvérsias sobre os regimes de competência e de caixa no setor imobiliário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2013. v. 4, p. 269-297.

e o princípio da realização da renda à luz da materialidade do imposto que sobre ela recaia (cf. art. 43 do Código Tributário Nacional)⁵, o que não significa deixar de reconhecer esse problema.

II. Reconhecimento de receitas e despesas para fins contábeis

Antes de endereçar os questionamentos suscitados na introdução, é necessário entender, sob a ótica contábil, ainda que brevemente, como se dá o reconhecimento de receitas e despesas por parte das empresas do setor imobiliário.

Como é cediço, o regime de competência é a regra que norteia⁶ os registros contábeis, especialmente porque se revela como melhor instrumento preditivo quando comparado ao regime de caixa, ao permitir uma melhor visualização e estimativa dos fluxos de caixa futuros.

À luz dos arts. 177, *caput*⁷, e 187, § 1^o, da Lei n. 6.404/1976 – Lei das Sociedades Anônimas, dois princípios norteiam o regime de competência, a saber: (i) *princípio da realização da receita*, pelo qual o reconhecimento da receita independe do efetivo recebimento em dinheiro; e (ii) *princípio do confronto das despesas com as receitas*, que pressupõe o emparelhamento de despesas incorridas em prol da obtenção de receitas.

⁵ Sobre esse princípio conformador da tributação da renda, vide: ABRANTES, Emmanuel Garcia. A realização da renda da pessoa jurídica: novas impressões sobre o conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. *Série Doutrina Tributária v. XLIV*. São Paulo: IBDT, 2021, 296 p.; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. A realização da renda à luz do Código Tributário Nacional. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário. Princípio da realização no Imposto sobre a Renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 93-106; POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. *Série Doutrina Tributária v. VII*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 60-82; SILVEIRA, Ricardo Maito da. O princípio da realização da renda no direito tributário brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual v. 21*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 317-344.

⁶ Nos termos do item 4.25.(a) do Pronunciamento Técnico CPC 00 (“Estrutura Conceitual Básica”), entende-se por receita o aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição de cotistas ou acionistas. Ainda, um pressuposto essencial para o reconhecimento da receita é que esta possa ser mensurada com confiabilidade (item 4.47).

⁷ “Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mudanças patrimoniais segundo o regime de competência.”

⁸ “Art. 187 [...]”

§ 1^o Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”

O regime de competência decorre da conjunção desses princípios, mas existem exceções à sua observância, especialmente quando se constatarem circunstâncias específicas relacionadas ao recebimento da receita (*v.g.*, prolongamento temporal da realização da receita, quando se estende por mais de um exercício contábil) ou formação do gasto (*v.g.*, quando os gastos não são determináveis).

No tocante às receitas, o fato que normalmente determina o momento do reconhecimento é a transferência do bem ou serviço correspondente, quando a obrigação contratual já foi integralmente cumprida e todos os gastos a ela relacionados são conhecidos e determináveis, havendo razoável segurança que o recebimento do preço em moeda irá se concretizar.

Todavia, o reconhecimento da receita, em razão da inexistência total ou parcial dos referidos pressupostos, poderá se dar na contabilidade, excepcionalmente, (a) de forma proporcional ao decurso do tempo (exemplo: aluguel); (b) em função do prazo de execução da obrigação contratada, quando isto extrapolar o exercício contábil (exemplo: execução de obras de construção civil); (c) antes da transferência do produto ou serviço (exemplo: ativos biológicos); ou (d) após a transferência do produto ou serviço (exemplo: operações de alto risco cujo recebimento do preço é incerto)⁹.

Desde a adoção, pelo Brasil, do padrão contábil internacional, com o advento da Lei n. 11.638/2007, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC vem editando frequentemente atos relacionados ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos eventos econômicos dignos de registro contábil. É certo que as normas contábeis emanadas do CPC são de aplicação obrigatória para as companhias abertas e facultativa para as fechadas, conforme art. 177 da Lei das Sociedades Anônimas (com redação dada pelas Leis n. 11.638/2007 e n. 11.941/2009).

No âmbito da construção civil, o Pronunciamento Técnico CPC 17 (“Contratos de Construção”), em apertada síntese, preconizava que, desde que houvesse registros financeiros e contábeis confiáveis, um sistema orçamentário eficaz, bem como confiabilidade nas estimativas de conclusão de contratos, o reconhecimento de receitas e despesas poderia ser realizado conforme o estágio de execução das obras, critério este também chamado de percentagem completada (*percentual of completion – POC*).

Conforme itens 25 e seguintes do Pronunciamento Técnico CPC 17, pelo POC *a receita contratual é confrontada com os custos contratuais incorridos à medida que cada estágio de execução do trabalho é alcançado, fato que resulta na divulgação de receitas, despesas e lucro que podem ser atribuídos à proporção do trabalho realizado*, ou seja, o reconhecimento das receitas e das despesas é pautado na extensão da atividade e do desempenho contratuais, ao longo do período, e, como regra, efetua-

⁹ Para aprofundamento, vide: IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. *Introdução à teoria da contabilidade* – para o nível de graduação. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 45 e ss.

do no exercício contábil em que o trabalho for executado. A depender da natureza do contrato, o POC pode ser definido em função: (a) da proporção dos custos incorridos com o trabalho executado até a data, vis-à-vis os custos totais estimados do contrato; (b) da medição do trabalho executado; ou (c) da evolução física do trabalho contratado.

O Pronunciamento Técnico CPC 30 (“Receitas”) contemplava regras mais gerais que eventualmente poderiam ser aplicadas às empresas do setor imobiliário, dependendo da situação concreta (por exemplo, determinando o reconhecimento da receita no momento da “entrega das chaves” da unidade imobiliária vendida).

Ainda que a regra geral do regime de competência, tal como previsto no Pronunciamento Técnico CPC 00 (“Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro”) e no Pronunciamento Técnico CPC 26 (“Apresentação das Demonstrações Contábeis”), determine, por exemplo, no ato da assinatura do contrato, o registro contábil do preço de vendas parceladas como receitas, na situação particular das empresas imobiliárias a adoção do POC não autorizaria esse procedimento. As receitas somente deveriam ser reconhecidas conforme a evolução e a execução do trabalho.

Os Pronunciamentos Técnicos CPC 17 e 30 foram revogados a partir de 2018 e o Pronunciamento Técnico CPC 47 (“Receita de contrato com cliente”), ao substituí-los¹⁰, veio consolidar a disciplina quanto ao reconhecimento de receitas, adotando o conceito de *obrigação de performance* como critério similar ao POC. Em linhas gerais, ressalvadas certas exceções e observadas determinadas etapas¹¹, o Pronunciamento Técnico CPC 47¹² impõe como requisito para o reconhecimento de receitas lastreada na satisfação de obrigação de performance, seja em momento determinado, seja ao longo do tempo, a transferência do bem ou do serviço prometido ao cliente, transferência essa que se considera ocorrida quando o cliente obtém o controle ou usufrui os benefícios oriundos do ativo ou serviço que é objeto do contrato¹³.

¹⁰ A edição do Pronunciamento CPC 47, materializou a recepção das normas IFRS 15 emitidas pelo IASB, com vistas a consolidar as regras sobre o reconhecimento de receitas de modo coerente, sendo essa a razão pela qual foram revogados os Pronunciamentos Técnicos CPC 17 e 30 (cf. GELBCKE, Ernesto Rubens *et al. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 537).

¹¹ O Pronunciamento Técnico CPC 47 define cinco etapas para o reconhecimento e a mensuração de receita em contratos com clientes: (1^a) identificação do contrato com cliente; (2^a) identificação de obrigações de desempenho eventualmente separáveis previstas no contrato; (3^a) determinar o preço da transação; (4^a) alocar o preço da transação às obrigações de desempenho separáveis previstas no contrato; e (5^a) reconhecer a receita quando ou à medida que ocorrer a satisfação das obrigações de desempenho.

¹² Discorrendo de forma geral sobre os vários requisitos contemplados no Pronunciamento Técnico CPC 47, vide: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Entre contratos e receitas, as obrigações de desempenho. In: PINTO, Alexandre Evaristo *et al. (org.) Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2020, p. 311-326.

¹³ Registre-se que, independentemente da edição do CPC 47, a doutrina aponta a possibilidade do reconhecimento de receita mesmo quando não se completa a transferência de produtos ou servi-

Sobre a transferência de unidades imobiliárias, é interessante destacar que a Orientação OCPC 4, versando sobre a aplicação da Interpretação Técnica ICPC 02 às Entidades de Incorporação Imobiliária Brasileiras, cujo objeto, por sua vez, era correlacionar as Normas Internacionais de Contabilidade do IFRIC 15 aos Pronunciamentos Técnicos CPCs 17 e 30, concluía que:

“33. [...] no ambiente econômico brasileiro, usualmente, os contratos de promessa de compra e venda ou contratos de compra e venda de uma unidade a ser entregue no futuro, é necessário, o reconhecimento das receitas e despesas à medida que a construção avança uma vez que a transferência de riscos e benefícios ocorre de forma contínua.”

Ainda que a sistemática de obrigação de performance possa eventualmente apresentar diferenças em relação ao POC, não foram previstas regras específicas para o setor imobiliário no Pronunciamento Técnico CPC 47. Em essência e em particular ao que toca ao tema ora analisado, esse novo Pronunciamento Técnico não alterou a lógica constante dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 17 e 30¹⁴, mas apenas enfatizou a necessidade de identificação das obrigações de performance como critério mais claro e fidedigno a orientar o momento de reconhecimento e a forma de mensuração de receitas no contexto do regime de competência.

Em última análise, a obrigação de performance de que trata o Pronunciamento Técnico CPC 47 parece não ser incompatível com o reconhecimento de receitas conforme a evolução da obra pelas empresas imobiliárias, dado que o conceito de transferência do bem ou do serviço prometido ao cliente, em função de o cliente obter o controle ou usufruir os benefícios oriundos do referido bem ou serviço, abarcaria em grande escala os diferentes tipos de contratos imobiliários.

Em relação ao conceito de controle no bojo das normas internacionais de contabilidade, Heron Charneski muito bem aponta que: “[...] se a visão informacional e preditiva do balanço, característica do padrão IAS/IFRS, leva à noção de ‘controle’ como norte para contabilização de um ativo adquirido, nada mais simé-

cos ao cliente, em vista de determinadas circunstâncias, como, por exemplo, quando há alta probabilidade da conclusão da prestação e do recebimento do preço (cf. NUNES, Renato. *Tributação e contabilidade*: alguns apontamentos sobre as relações entre sistemas jurídico e contábil. São Paulo: Almedina, 2013, p. 161-165).

¹⁴ Ressalva seja feita em relação às hipóteses de modificação do contrato ou de segregação das diferentes obrigações que fazem parte do contrato. Sobre o assunto, vide: POLIZELLI, Victor Borges. As modificações contratuais no CPC 47 e IN RFB nº 1.771/2017. In: PINTO, Alexandre Evaristo *et al.* (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Altas, 2020, p. 363-389; CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): aspectos tributários na nova norma contábil sobre receitas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 250-270. Sobre a neutralidade fiscal dos procedimentos contábeis indicados no Pronunciamento Técnico CPC 47, conforme previsto na Instrução Normativa RFB n. 1.771/2018, vide: ANDERS, Pedro; MARANESI, Fabio Alves. CPC 47 e o conceito de receita para fins fiscais. In: PINTO, Alexandre Evaristo *et al.* (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Altas, 2021. v. 2, p. 421-439.

trico que o fornecedor desse ativo reconhecer as receitas no instante em que tal ‘controle’ do ativo é transferido ao cliente. Assim, a ‘inspiração jurídica’ do CPC 47, por assim dizer, conecta-se mais à visão multifacetada da propriedade, haurida da *common law*, que de uma universalidade que só se transfere com todas as prerrogativas legais da propriedade, como entendida em sistemas de *civil law*.¹⁵

Em outras palavras, não é necessário que haja transferência da propriedade jurídica de um imóvel – ao final da obra ou após a quitação integral – para que se constate a transferência de controle ao cliente ou para que este possa desde já usufruir os respectivos benefícios do bem, dado que, para fins contábeis, em vista da essência sobre a forma, basta que seja possível transferir atributos econômicos associados ao bem ou serviço objeto do contrato.

A fundamentação para tanto, na seara imobiliária, que fora inclusive muito bem articulada na OCPC 4, parece confirmar essa conclusão. Para além dela, o item 35, “c”¹⁶, do Pronunciamento Técnico CPC 47 indica que, mesmo quando haja promessa de entrega futura de imóvel (com a respectiva transferência futura da propriedade formal), a obrigação de performance poderia ser considerada satisfeita ao longo do tempo, ensejando a adoção de uma metodologia de mensuração do progresso da obra (*stage of completion*) como critério específico para o reconhecimento de receitas.

A premissa para transferência de controle da propriedade (“econômica”) está lastreada na possibilidade de a empresa que executa a obrigação de performance poder ser remunerada pelo que foi desenvolvido até o momento de uma eventual rescisão. Na prática e como regra, pelas peculiaridades existentes nas operações imobiliárias, o promitente vendedor somente transfere a propriedade formal (“jurídica”) ao final da obra, o que permite concluir que, em caso de rescisão contratual, não há necessariamente um prejuízo pelo que foi desempenhado até então, resolvendo-se o negócio via reembolso parcial dos valores pagos pelo comprador, com retenção de parcela do valor total outrora entabulado entre as partes em favor do vendedor, sendo possível, ainda, a aplicação de penalidade pecuniária a depender do que foi previsto contratualmente¹⁷.

¹⁵ CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): aspectos tributários na nova norma contábil sobre receitas. *Revista Direito Tributário Atual* n. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 257.

¹⁶ “35. A entidade transfere o controle do bem ou serviço ao longo do tempo e, portanto, satisfaz à obrigação de performance e reconhece receitas ao longo do tempo, se um dos critérios a seguir for atendido: (a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho (ver itens B3 e B4); (b) o desempenho por parte da entidade cria ou melhora o ativo (por exemplo, produtos em elaboração) que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado (ver item B5); ou (c) o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade (ver item 36) e a entidade possui direito executável (enforcement) ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente (ver item 37).”

¹⁷ Concluindo nesse mesmo sentido, vide: CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): aspectos tributários na nova norma contábil sobre receitas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 261-262.

As nuances de cada caso deverão, por óbvio, ser levadas em consideração para se determinar a possibilidade (ou não) de adoção do POC, em sintonia com o critério de obrigação de performance constante do Pronunciamento Técnico CPC 47, em especial à luz dos requisitos e condições presentes nos itens 31 a 45, voltados à mensuração do progresso para a satisfação completa da obrigação de performance.

Seja como for, é importante que se repise, tal como já reiterado pela doutrina especializada ao longo da última década¹⁸, que a Lei n. 11.638/2007, ao alterar a Lei n. 6.404/1976, buscou promover um verdadeiro divórcio entre o regramento contábil e o regramento fiscal, de forma a evitar que ocorram ingerências recíprocas, ainda que seja incontestada a relação umbilical entre essas duas esferas.

Diante dessa breve contextualização sobre o tratamento contábil quanto ao reconhecimento de receitas e despesas pelas empresas do setor imobiliário, já se pode concluir que o art. 30 da Lei n. 8.981/1995, dada a sua aplicação restrita ao cálculo do imposto de renda mensal por estimativa, não poderia produzir efeitos no campo contábil.

III. Regime de reconhecimento de receitas e despesas para fins fiscais: evolução legislativa e posicionamento do fisco federal

III.1. Possibilidade de opção pelo lucro real e pelo lucro presumido

A Lei n. 8.981/1995, fruto da conversão da Medida Provisória n. 812/1994, promoveu várias alterações na legislação tributária federal, dentre as quais aquela já anteriormente referida, consistente na determinação de que as empresas 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, devem considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas (art. 30), para fins de cálculo de estimativas mensais na hipótese de opção pelo regime de apuração anual no lucro real.

Registre-se também que o art. 36, IV, da Lei n. 8.981/1995, reiterando o disposto no art. 5º, IV, da Lei n. 8.541/1992 (o qual não foi expressamente derro-

¹⁸ *V.g.*, BIFANO, Elidie Palma. Influência do tratamento contábil nas novas regras de tributação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 77-100 (p. 77/78); MARTINS, Natanael. A nova contabilidade pós Medida Provisória 627/2013: normas contábeis e normas de tributação – dois corpos distintos de linguagem e aplicação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 291-312; DONIAK JR., Jimir. Considerações gerais sobre a adaptação da legislação do Imposto sobre a Renda às novas normas contábeis. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A*. São Paulo: Dialética, 2012. v. III, p. 305-341.

gado), previa a obrigatoriedade de adoção do lucro real pelas empresas cujo objeto social compreendesse a compra e a venda, o loteamento, a incorporação ou a construção de imóveis e a execução de obras da construção civil.

Poder-se-ia cogitar, naquele momento, de alguma lógica ao se permitir que as empresas imobiliárias, estando sujeitas ao lucro real, pudessem, pelas peculiaridades desse segmento econômico, apurar a receita bruta pelo regime de caixa para fins de cálculo das estimativas mensais.

Como se sabe, os empreendimentos imobiliários, em regra, apresentam um longo período de maturação e conclusão, de tal modo que o seu desenvolvimento extrapola os limites de um único exercício fiscal. Por certo, para além dos mecanismos específicos voltados a evitar que ocorra excesso de tributação em um exercício e formação de prejuízos fiscais em outro, ou vice-versa, supõe-se que o legislador ordinário, quando da edição da Lei n. 8.981/1995, procurou, nessa mesma linha de raciocínio, diante da obrigatoriedade de as empresas imobiliárias adotarem o lucro real, permitir o reconhecimento de receitas, para fins do cálculo das estimativas mensais, apenas conforme o respectivo recebimento, eliminando os efeitos negativos que poderiam surgir em razão da adoção da receita bruta auferida conforme o regime de competência¹⁹.

A exposição de motivos da Medida Provisória n. 812/1994 não tece qualquer comentário ou justificativa específica para a inserção do comando normativo do art. 30, ficando obscura a razão efetiva de sua criação.

Alguns anos mais tarde, a Lei n. 9.718/1998 revogou expressamente o art. 36 da Lei n. 8.981/1995, e, tratando da obrigatoriedade de adoção do lucro real em seu art. 14, deixou de contemplar as empresas imobiliárias no rol daquelas que estariam sujeitas tão somente a esse regime de tributação, abrindo caminho para que tais empresas também pudessem adotar, por exemplo, o lucro presumido²⁰.

Afastada a obrigatoriedade de lucro real para as empresas imobiliárias, o art. 30 da Lei n. 8.981/1995 remanesceu inalterado.

Nesse sentido, as empresas do setor imobiliário podem, desde que não incorram nas demais hipóteses de obrigatoriedade constantes do art. 14 da Lei n. 9.718/1998, optar tanto pelo lucro real como pelo lucro presumido.

Cabe analisar, então, o reconhecimento de receitas e despesas em ambos os regimes de apuração do IRPJ e da CSLL.

¹⁹ Tais efeitos negativos já eram, de longa data, denunciados pela doutrina (*v.g.*, DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Regime de caixa e de competência no Decreto-lei nº 1.598/77. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). *I Ciclo de conferências sobre temas tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 218).

²⁰ No entanto, registre-se que a Instrução Normativa SRF n. 25/1999 restringiu a adoção do lucro presumido para as empresas imobiliárias enquanto não concluídas as operações para as quais houvesse registro de custo orçado.

III.2. Lucro real

O lucro real – salvo situações excepcionais previstas na legislação – tem como ponto de partida o lucro líquido contábil, ajustado por exclusões, adições e compensações, lucro contábil esse que é apurado com base no regime de competência²¹.

Adotando-se a apuração anual, os pagamentos mensais por estimativa das empresas imobiliárias deverão considerar a receita bruta conforme o regime de caixa, conforme já mencionado.

O Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto n. 9.580/2018) contemplou dispositivo específico (art. 224) que repete o teor do art. 30 da Lei n. 8.981/1995, com a diferença que suprime a palavra *efetivamente*, presente na lei, referindo-se apenas ao *montante recebido* como grandeza a ser considerada pelas empresas imobiliárias no cômputo da receita bruta.

Trata-se de efeitos restritos ao cálculo da estimativa mensal pelo regime de caixa, não interferindo no reconhecimento tributário de receitas para cálculo do lucro real.

Quanto à apuração do lucro real, propriamente, o que não se confunde com os adiantamentos correspondentes às estimativas mensais, que inclusive podem ficar subjugados aos balancetes de suspensão e redução ao longo do exercício, o Decreto-lei n. 1.598/1977 prevê:

- i) para *contratos de longo prazo* (assim entendidos aqueles cuja execução supere o período de um ano) *de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços, a preço determinado*, que o reconhecimento da receita deve ocorrer proporcionalmente à evolução da obrigação contratada (art. 10²²);

²¹ Sobre as exceções, para fins fiscais, da observância do regime de competência, em cotejo com a jurisprudência administrativa federal, vide: DANIEL NETO, Carlos Augusto; SILVEIRA, Ricardo Maitto. Cálculo do IRPJ/CSLL e exceções ao regime de competência na jurisprudência do Carf. *Conjur*, 7 de abril de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-07/direto-carf-calculo-irpjsll-excecoes-regime-competencia-carf>. Acesso em: 12 fev. 2022.

²² “Contratos a Longo Prazo

Art. 10. Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, *de construção por empreitada ou de fornecimento*, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período: (Vide Lei nº 9.065, de 1995)

I – o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorrido durante o período;

II – parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da porcentagem do contrato ou da produção executada no período.

§ 1º A porcentagem do contrato ou da produção executada durante o período poderá ser determinada:

a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou

b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

ii) para a *venda de unidades imobiliárias antes da conclusão da construção*, a inclusão do custo orçado no custo total das unidades vendidas (art. 28²³); e
 iii) no caso de *venda a prazo, com recebimento prolongando-se para além do exercício fiscal em que ocorreu a transação*, a tributação do lucro proporcionalmente à receita de venda recebida (art. 29²⁴).

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução.

§ 3º No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições deste artigo, ou do § 2º, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas:

a) poderá ser excluída do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

b) a parcela excluída nos termos da letra a deverá ser computada na determinação do lucro real do exercício social em que a receita for recebida.

§ 4º Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata o § 3º caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber.

§ 5º O contribuinte contratante de empreitada iniciada antes de 31 de dezembro de 1977 poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer todo o lucro do contrato somente no período-base de incidência em que for completada sua execução, observadas as seguintes normas: (Vide Decreto-lei nº 1.648, de 1977)

a) o contrato com duração superior a 3 anos considerar-se-á completado quando executado em percentagem superior a 95% (§ 1º);

b) o disposto neste parágrafo não se aplicará aos aumentos, mediante aditamento ao contrato em data posterior a 31 de dezembro de 1977, da empreitada contratada.”

²³ “Venda Antes do Término do Empreendimento

Art. 28. Se a venda for contratada antes de completado o empreendimento, o contribuinte poderá computar no custo do imóvel vendido, além dos custos pagos, incorridos ou contratados, os orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos que estiver contratualmente obrigado a realizar.

§ 1º O custo orçado será baseado nos custos usuais no tipo de empreendimento imobiliário.

§ 2º Se a execução das obras ou melhoramentos a que se obrigou o contribuinte se estender além do período-base da venda e o custo efetivamente realizado for inferior, em mais de 15%, ao custo orçado computado na determinação do lucro bruto, o contribuinte ficará obrigado a pagar correção monetária e juros de mora sobre o valor do imposto postergado pela dedução de custo orçado excedente do realizado.

§ 3º A correção e os juros de mora de que trata o § 2º deverão ser pagos juntamente com o imposto anual incidente no período-base em que tiver terminado a execução das obras ou melhoramentos.”

²⁴ “Venda a Prazo ou em Prestações

Art. 29. Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do período de apuração da venda, o lucro bruto de que trata o § 1º do art. 27 poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido proporcionalmente à receita de venda recebida, observadas as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I – (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

II – por ocasião da venda, será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e, em cada período, será computada, na determinação do lucro real, parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo período; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

As sistemáticas previstas nos arts. 10, 28 e 29 do Decreto-lei n. 1.598/1977, aplicáveis às empresas optantes do lucro real que exercem atividades imobiliárias, não seriam incompatíveis *per se* à adoção do regime de caixa por essas mesmas empresas para fins de cálculo das estimativas mensais, tal qual previsto no art. 30 da Lei n. 8.981/1995.

As hipóteses acima elencadas, ademais, são específicas para cada uma das situações descritas, não podendo ser aplicadas de forma cumulativa, a não ser em relação às sistemáticas previstas nos arts. 28 (custo orçado) e 29 (tributação lucro proporcionalmente à receita de venda recebida), caso se esteja diante de uma situação de venda a prazo antes do término do empreendimento, o que é confirmado também pela remissão expressa que o art. 29, IV, faz em relação ao § 2º do art. 28.

Nesses casos há o evidente intuito de se permitir, tanto quanto possível, guardadas as especificidades de cada qual, um melhor emparelhamento de receitas e despesas, de forma a evitar que as empresas do setor imobiliário, por suas peculiaridades, tenham um descompasso relevante no que se refere ao reconhecimento dessas mesmas receitas e despesas, com impactos evidentes na apuração do IRPJ e da CSLL.

Em especial no que se refere ao art. 29 do Decreto-lei n. 1.598/1977, a tributação do lucro proporcional parece remeter à mesma lógica existente no reconhecimento contábil de receitas e despesas pelo POC, ainda que a metodologia de cálculo não seja exatamente a mesma. Enquanto o art. 29 indica a necessidade de um cotejo do lucro bruto e a receita bruta de venda, a ensejar a tributação do lucro bruto proporcionalmente à receita recebida, no POC é a realização do custo

III – a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda, de que trata o inciso II do *caput*, deverá ser reajustada sempre que for alterado o valor do orçamento, em decorrência de modificações no projeto ou nas especificações do empreendimento, e apurada diferença entre custo orçado e efetivo, devendo ser computada na determinação do lucro real, do período de apuração desse reajustamento, a diferença de custo correspondente à parte da receita de venda já recebida; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV – se o custo efetivo foi inferior, em mais de 15%, ao custo orçado, aplicar-se-á o disposto no § 2º do artigo 28.

V – os ajustes pertinentes ao reconhecimento do lucro bruto, na forma do inciso II do *caput*, e da diferença de que trata o inciso III do *caput* deverão ser realizados no livro de apuração do lucro real de que trata o inciso I do *caput* do art. 8º. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Se a venda for contratada com juros, estes deverão ser apropriados nos resultados dos exercícios sociais a que competirem.

§ 2º Na venda contratada com cláusula de correção monetária do saldo credor do preço, a contrapartida da correção, nas condições estipuladas no contrato, da receita de vendas a receber será computada, no resultado do exercício, como variação monetária (art. 18), pelo valor que exceder da correção, segundo os mesmos critérios, do saldo do lucro bruto registrado na conta de resultados de exercícios futuros de que trata o item I do artigo 29.

§ 3º A pessoa jurídica poderá registrar como variação monetária passiva as atualizações monetárias do custo contratado e do custo orçado, desde que o critério seja aplicado uniformemente. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.429, de 1988)”

estimado do empreendimento que dita a proporção da receita contratada a ser reconhecida contabilmente.

Ainda que os arts. 28 e 29 do Decreto-lei n. 1.598/1977 indiquem a facultatividade do contribuinte em seguir as suas respectivas regras, na realidade parece que a sua aplicação seria praticamente mandatária, o que se extrai da leitura conjunta desses dispositivos com o art. 27²⁵ que os precede.

III.3. Lucro presumido

Para as empresas autorizadas a adotar o lucro presumido, é opcional seguir o regime de caixa para fins fiscais, afastando-se da regra geral do regime de competência, possibilidade essa assegurada pelo disposto no art. 18, I, da Lei n. 8.541/1992 e no art. 13, § 2º, da Lei n. 9.718/1998.

É de se indagar, então, se o art. 30 da Lei n. 8.981/1995 – ao tratar da receita bruta a ser considerada pelas empresas imobiliárias no cálculo das estimativas mensais no bojo do lucro real – poderia também ser mandatário para as empresas optantes do lucro presumido, deixando o regime de caixa, neste último caso, de ser facultativo.

²⁵ “Atividade Imobiliária – Permuta – Determinação do Custo e Apuração do Lucro Bruto (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Art. 27. O contribuinte que comprar imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, deverá, para efeito de determinar o lucro real, manter, com observância das normas seguintes, registro permanente de estoques para determinar o custo dos imóveis vendidos:

I – o custo dos imóveis vendidos compreenderá:

- a) o custo de aquisição de terrenos ou prédios, inclusive os tributos devidos na aquisição e as despesas de legalização; e
- b) os custos diretos (art. 13, § 1º) de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos.

II – no caso de empreendimento que compreenda duas ou mais unidades a serem vendidas separadamente, o registro de estoque deve discriminar, ao menos por ocasião do balanço, o custo de cada unidade distinta;

III – (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º O lucro bruto na venda de cada unidade será apurado e reconhecido quando, contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda.

§ 2º Na correção de que trata o item III, o contribuinte poderá, à sua opção, observar o disposto no artigo 48 e no § 3º do artigo 41.

§ 3º Na hipótese de operações de permuta envolvendo unidades imobiliárias, a parcela do lucro bruto decorrente da avaliação a valor justo das unidades permutadas será computada na determinação do lucro real pelas pessoas jurídicas permutantes, quando o imóvel recebido em permuta for alienado, inclusive como parte integrante do custo de outras unidades imobiliárias ou realizado a qualquer título, ou quando, a qualquer tempo, for classificada no ativo não circulante investimentos ou imobilizado. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 4º O disposto no § 3º será disciplinado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)”

Não nos parece que essa linha de raciocínio tenha condições de prevalecer, já que a receita bruta, no cálculo do lucro presumido, deve partir do conceito constante do art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, nos exatos termos previstos no art. 25, I, da Lei n. 9.430/1996.

No Parecer Normativo Cosit n. 9/2014, as autoridades fiscais federais, ao analisarem o tratamento tributário da permuta de imóveis por empresas imobiliárias optantes do lucro presumido, embora tenham concluído, de modo questionável, que o valor do imóvel recebido (bem como eventual torna) deve compor a receita bruta²⁶, reconheceram que a referida receita bruta poderia ser tributada segundo o regime de competência ou de caixa. Essa possibilidade já havia, um ano antes, sido reconhecida pela própria Cosit na Solução de Divergência Cosit n. 37/2013²⁷.

O reconhecimento de que as empresas imobiliárias podem seguir o regime de caixa ou competência para fins fiscais, especialmente quando forem optantes

²⁶ Sobre o assunto, especificamente acerca da impossibilidade de tributação da permuta (sem torna) no lucro presumido, vide: SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Aspectos controvertidos relacionados à adoção do regime de lucro presumido no setor imobiliário. *Conselho Jurídico do Sinduscon* – 15 anos. São Paulo: BB Editora, 2017, p. 158-165; AVVAD, Pedro Afonso Gutierrez; FERRAZ, Diogo. IRPJ, lucro presumido e permuta imobiliária: análise do Parecer Normativo Cosit n. 9/2014. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 233. São Paulo: Dialética, 2015; COELHO, Renato Souza; NOBREGA, João Henrique Salgado. Permuta imobiliária, valor justo e a Lei n° 12.973/2014: aspectos contábeis e tributários. In: FARIA, Renato Vilela de; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Operações imobiliárias: estruturação e tributação*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 719-736.

²⁷ A ementa dessa Solução de Divergência é a seguinte:
“Lucro presumido. *Regime de competência*. Receitas da atividade de incorporação imobiliária. Momento de reconhecimento.

A pessoa jurídica incorporadora de imóveis, optante pela tributação do imposto de renda com base no lucro presumido segundo o *regime de competência*, reconhecerá a receita de venda de unidades imobiliárias no momento da efetivação do contrato da operação de compra e venda, ainda que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso.

Dispositivos legais: arts. 27 a 29 do Decreto-Lei n° 1.598, de 1977; itens n° 2 e n° 10 a 14 da Instrução Normativa SRF n° 84, de 1979 e alterações; art. 30 a 35 da Lei n° 8.981, de 1995; art. 15 da Lei n° 9.249, de 1995; art. 25 da Lei n° 9.430, de 1996; arts. 13, 14, 17 e 18 Lei n° 9.718, de 1998; arts. 117, § 4° e 154 do Decreto n° 3.000, de 1999 (RIR/99); art.16 da Instrução Normativa SRF n° 247, de 2002.

Lucro presumido. *Regime de caixa*. Receitas da atividade de incorporação imobiliária. Momento de reconhecimento.

A pessoa jurídica incorporadora de imóveis, optante pela tributação do imposto de renda com base no lucro presumido segundo o *regime de caixa*, reconhecerá a receita de venda de unidades imobiliárias na medida do seu recebimento, independentemente da conclusão ou entrega da unidade.

Dispositivos legais: arts. 27 a 29 do Decreto-Lei n° 1.598, de 1977; itens n° 2 e n° 10 a 14 da Instrução Normativa SRF n° 84, de 1979 e alterações; art. 30 a 35 da Lei n° 8.981, de 1995; art. 15 da Lei n° 9.249, de 1995; art. 25 da Lei n° 9.430, de 1996; arts. 13, 14, 17 e 18 Lei n° 9.718, de 1998; arts. 117, § 4° e 154 do Decreto n° 3.000, de 1999 (RIR/99); art.16 da Instrução Normativa SRF n° 247, de 2002.

Fernando Mombelli Coordenador-Geral.”

do lucro presumido, também pode ser extraído de precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf²⁸.

Para as empresas imobiliárias optantes do lucro presumido, pode-se dizer que o arcabouço legal e o posicionamento das autoridades fiscais parecem indicar ser plenamente viável a adoção do regime de competência alternativamente ao regime de caixa.

Pelo exposto, o art. 30 da Lei n. 8.981/1995 produz efeitos apenas para as empresas optantes do lucro real, já que o contexto em que essa regra foi criada parece indicar que sua aplicação estaria restrita a esta última sistemática de apuração, em especial para o cálculo das estimativas mensais do imposto de renda. Ademais, no lucro presumido a opção pelo regime de caixa, de forma ampla e irrestrita a todos os contribuintes, decorre de outros dispositivos legais específicos²⁹.

As empresas imobiliárias optantes do lucro presumido poderiam, ao seguir o regime de competência, reconhecer, também para fins fiscais, as receitas de suas atividades conforme a evolução de obras (POC), em sintonia com o tratamento contábil descrito anteriormente, sem que isso implique qualquer incompatibilidade com a sistemática de apuração dos tributos federais³⁰.

A adoção do regime de caixa por empresas optantes do lucro presumido somente produziria efeitos em relação às receitas, já que não se levam em conta as despesas nesse regime de tributação. Logo, estando a entidade eventualmente obrigada a seguir, para fins contábeis, o regime de competência (ajustado ou não conforme o POC), a apuração tributária levará em conta, na hipótese de adoção do regime de caixa para esse fim, apenas as receitas efetivamente recebidas, mas na medida da realização da obrigação assumida.

Nesse particular, o art. 223, § 2º, da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2019, tratando do regime de caixa, estabelece que “os valores recebidos adiantadamente [...] 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*”. Logo, o adiantamento de parcelas contratuais deve ser tratado como tal, não podendo ser considerado como receita, ficando tal enquadramento postergado para qualquer dos eventos previstos na norma, o que ocorrer primeiro.

²⁸ *V.g.*, Carf, 1ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Acórdão n. 1.401-002.830, Rel. Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, sessão de 15 de agosto de 2018.

²⁹ *V.g.*, art. 18, I, da Lei n. 8.541/1992 e art. 13, § 2º, da Lei n. 9.718/1998.

³⁰ A adoção do POC, com efeitos para IRPJ e CSLL, também influencia a apuração de PIS e Cofins, segundo concluiu a Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta n. 97, de 23 de maio de 2001, da SRRF da 6ª Região Fiscal, conforme apontado em: BOZZA, Fábio Piovesan. Divergências na contabilização e regime de tributação dos contratos de empreitada a longo prazo. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 156. São Paulo: Dialética, 2008, p. 57. Mais recentemente, o mesmo racional foi adotado pelas autoridades fiscais federais na Solução de Consulta Cosit n. 202, de 7 de abril de 2017.

Especificamente quanto ao momento do reconhecimento, a já citada Solução de Divergência Cosit n. 37/2013 consignou o entendimento do fisco federal no sentido de que, no regime de caixa, as empresas imobiliárias optantes do lucro presumido devem reconhecer as receitas na medida do recebimento, de modo dissociado da conclusão ou entrega da unidade, ou seja, independentemente da realização da obrigação contratada. Já no regime de competência, o reconhecimento da receita deveria ser feito no momento da celebração do contrato, posição essa também seguida pelo Carf no precedente anteriormente indicado.

Mesmo que a empresa adote o regime de caixa para fins de apuração do lucro presumido, este será apurado mediante a exclusão da parcela do lucro contábil apurado pelo regime de competência que ainda não foi paga³¹.

De outro lado, em sendo adotado o POC para fins contábeis (conforme os parâmetros previstos no Pronunciamento Técnico CPC 47), a receita recebida deverá ser tributada no lucro presumido à medida da evolução da obra, isto é, conforme a satisfação da obrigação assumida.

Essas nuances são relevantes para evidenciar que a diferença entre adotar caixa ou competência, para fins de apuração do lucro presumido, quando a pessoa jurídica imobiliária está contabilmente sujeita ao POC, reside no fato de que, no regime de caixa, tributar-se-á a *parcela do preço recebida*, e no regime de competência, tributar-se-á o *preço contratado* de modo proporcional à satisfação da obrigação assumida (independentemente do recebimento em moeda).

IV. Transição do lucro presumido, apurado segundo regime de caixa, para o lucro real, sujeito ao regime de competência

Assumindo que o art. 30 da Lei n. 8.981/1995 não impede que as empresas imobiliárias optantes do lucro presumido sigam, à sua conveniência, o regime de caixa ou competência (ajustado ou não conforme POC), outra dúvida que se coloca é se, na hipótese de mudança do lucro presumido para o lucro real (ou vice-versa), devem ser observadas as regras de transição³² contempladas na Instrução Normativa RFB n. 1.700/2019.

³¹ Cf. FREITAS, Rodrigo de. Controvérsias sobre os regimes de competência e de caixa no setor imobiliário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2013. v. 4, p. 288.

³² “Da avaliação a valor justo – lucro presumido para lucro real
Art. 119. A pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido que, em período de apuração imediatamente posterior, passar a ser tributada pelo lucro real deverá incluir na base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro presumido e na base de cálculo da CSLL apurada pelo resultado presumido os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo, que façam parte do valor contábil, e na proporção deste, relativos aos ativos constantes em seu patrimônio.
§ 1º A tributação dos ganhos poderá ser diferida para os períodos de apuração em que a pessoa jurídica for tributada pelo lucro real, desde que observados os procedimentos e requisitos previstos nos arts. 97 a 99.
§ 2º As perdas verificadas nas condições previstas no *caput* somente poderão ser computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado dos períodos de apuração posteriores se ob-

No caso de mudança do lucro real para o lucro presumido, em linhas gerais a pessoa jurídica deverá adicionar à base de cálculo do lucro presumido eventuais valores cuja tributação havia sido diferida.

Já na hipótese de mudança do lucro presumido para o lucro real, a entidade deverá adicionar à base de cálculo do lucro presumido (isto é, antes da mudança de regime) os ganhos decorrentes de valor justo dos seus ativos e passivos, salvo se, em linhas gerais, os respectivos valores forem mantidos em subcontas vinculadas aos ativos e passivos, até que haja algum evento de realização (depreciação, amortização, alienação, liquidação, baixa, conforme aplicável).

Para além da mudança do regime de apuração de IRPJ e CSLL, a Instrução Normativa RFB n. 1.700/2019 traz norma específica regulando a alteração da sistemática de reconhecimento de receitas e despesas, de caixa para competência, mas atrelada à hipótese em que é obrigatória a migração do lucro presumido para o lucro real, de um exercício para outro. Trata-se do disposto no *caput* do art. 223-A, *in verbis*:

“Do regime de caixa

Art. 223-A. A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas à medida do recebimento e passar a adotar o critério de reconhecimento se-

servados os procedimentos e requisitos previstos nos arts. 102 e 103.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, também, na hipótese de avaliação com base no valor justo de passivos relacionados a ativos ainda não totalmente realizados na data de transição para o lucro real.

§ 4º A tributação dos ganhos relativos ao § 3º poderá ser diferida para os períodos de apuração em que a pessoa jurídica for tributada com base no lucro real, desde que observados os procedimentos e requisitos previstos nos arts. 97, 100 e 101.

§ 5º As perdas relativas ao § 3º somente poderão ser computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado dos períodos de apuração posteriores se observados os procedimentos e requisitos previstos nos arts. 102 e 104.

[...]

Da mudança de lucro real para lucro presumido

Art. 219. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, correspondentes ao 1º (primeiro) período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle na parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

Parágrafo único. *O disposto no caput aplica-se inclusive aos valores controlados por meio de subcontas referentes:*

I – às diferenças na adoção inicial dos arts. 1º, 2º e 4º a 71 da Lei nº 12.973, de 2014, de que tratam os arts. 294 a 296; e

II – à avaliação de ativos ou passivos com base no valor justo de que tratam os arts. 97 a 101.

[...]

Da mudança de lucro presumido para lucro real

Art. 220. A pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido que em período de apuração imediatamente posterior passar a ser tributada com base no lucro real deverá observar o disposto no art. 119.”

gundo o regime de competência deverá reconhecer no mês de dezembro do ano-calendário anterior àquele em que ocorrer a mudança de regime as receitas auferidas e ainda não recebidas. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)

§ 1º *A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que durante o ano-calendário incorrer na obrigação de apurar o imposto pelo lucro real deverá oferecer à tributação as receitas auferidas e ainda não recebidas, no período de apuração anterior àquele em que ocorrer a mudança do regime de tributação.* (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)

§ 2º Na hipótese prevista no § 1º, as receitas auferidas e ainda não recebidas deverão ser adicionadas às receitas do período de apuração anterior à mudança do regime de tributação, para fins de recalculer o IRPJ e a CSLL do período, e a diferença apurada, após compensação do tributo pago, deverá ser recolhida, sem multa ou juros moratórios, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que incorreu na obrigação de apurar o imposto pelo lucro real. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)”

Considerando que, no lucro real, a pessoa jurídica necessariamente adotará o regime de competência (ainda que conformado pelos tratamentos específicos previstos nos arts. 10 ou 27 a 29 do Decreto-lei n. 1.598/1977), seria então necessário aplicar o art. 223-A da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2019 para oferecer à tributação a integralidade das receitas de vendas contratadas e ainda não recebidas, tendo havido a opção prévia pelo regime de caixa no lucro presumido.

Disso pode resultar, a depender das circunstâncias de cada caso concreto, em antecipar as receitas de vendas contratadas, sujeitando-as ao tratamento potencialmente menos oneroso do lucro presumido, tendo em conta que o referido dispositivo trata da migração obrigatória desse regime para o lucro real. Se, de um lado, isso pode representar uma antecipação da tributação, de outro lado provavelmente assegura à pessoa jurídica os benefícios oriundos de uma tributação menos onerosa.

Por fim, vale mencionar que da mesma forma que a inobservância do regime de competência³³ pode ensejar, observadas determinadas circunstâncias, a

³³ Cf. art. 285 do Regulamento do Imposto de Renda:

“Art. 285. A inexactidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto ou multa, se dela resultar (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I – a postergação do pagamento do imposto sobre a renda para período de apuração posterior àquele em que seria devido; ou

II – a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexactidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido,

exigência de IRPJ e CSLL, também o caso de inobservância do regime de caixa³⁴, em que tenha havido a postergação da tributação de receitas já recebidas, levaria ao mesmo resultado.

V. Considerações finais

O setor imobiliário apresenta especificidades que justificam um tratamento diferenciado no tocante ao reconhecimento de receitas e despesas, para permitir o seu adequado emparelhamento e, com isso, uma adequada aferição dos resultados, seja sob a perspectiva contábil, seja sob a ótica da tributação da renda.

Embora existam regras, em matéria de imposto de renda, que visam alcançar esses objetivos, constata-se que a previsão contida no art. 30 da Lei n. 8.981/1995 – determinando a obrigatoriedade de adoção do regime de caixa para fins fiscais – tem efeitos restritos ao cálculo das estimativas mensais de IRPJ e CSLL no bojo do lucro real.

A apuração efetiva do lucro real fica subjugada ao disposto nos arts. 10 ou 27 a 29 do Decreto-lei n. 1.598/1977, conforme o caso. No que tange ao lucro presumido, os arts. 18, I, da Lei n. 8.541/1992 e 13, § 2º, da Lei n. 9.718/1998 conferem liberdade para adoção do regime de caixa ou competência.

A própria Receita Federal, ao concluir que a empresa imobiliária optante do lucro presumido pode adotar tanto regime de caixa quanto regime de competência, confirma o entendimento de que a obrigatoriedade contida no art. 30 da Lei n. 8.981/1995 seria somente aplicável às empresas do lucro real.

Havendo liberdade para as empresas imobiliárias quanto à adoção do lucro presumido ou do lucro real (desde que não se incorra em qualquer das hipóteses de obrigatoriedade, em especial quando houver rendimentos, ganhos ou lucros provenientes do exterior, ou quando a receita bruta do ano anterior supere R\$ 78 milhões), e, de igual forma, existindo a faculdade de se adotar regime de caixa ou regime de competência em quaisquer das duas sistemáticas de apuração de IRPJ

depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 258 (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto nos § 1º e § 2º do art. 258 não exclui a cobrança de multa de mora e de juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto sobre a renda em decorrência de inexactidão quanto ao período de competência (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º).”

³⁴ Cf. art. 223, § 4º, da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2019:

“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.

[...]

§ 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.”

e CSLL (aplicando-se, no caso do lucro real, os arts. 10 ou 27 a 29 do Decreto-lei n. 1.598/1977), quer nos parecer que as regras de transição previstas na Instrução Normativa RFB n. 1.700/2019 (arts. 119, 219, 220 e 223-A) seriam perfeitamente aplicáveis na hipótese de alteração de regimes tributários (e de reconhecimento de receitas e despesas) de um exercício para outro.

Referências

- ABRANTES, Emmanuel Garcia. A realização da renda da pessoa jurídica: novas impressões sobre o conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. *Série Doutrina Tributária* v. XLIV. São Paulo: IBDT.
- ANDERS, Pedro; MARANESI, Fabio Alves. CPC 47 e o conceito de receita para fins fiscais. In: PINTO, Alexandre Evaristo *et al.* (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Altas, 2021. v. 2.
- AVVAD, Pedro Afonso Gutierrez; FERRAZ, Diogo. IRPJ, lucro presumido e permuta imobiliária: análise do Parecer Normativo Cosit n. 9/2014. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 233. São Paulo: Dialética, 2015.
- BIFANO, Elidie Palma. Influência do tratamento contábil nas novas regras de tributação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.
- BOZZA, Fábio Piovesan. Divergências na contabilização e regime de tributação dos contratos de empreitada a longo prazo. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 156. São Paulo: Dialética, 2008.
- CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): aspectos tributários na nova norma contábil sobre receitas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 40. São Paulo: IBDT, 2018.
- COELHO, Renato Souza; NOBREGA, João Henrique Salgado. Permuta imobiliária, valor justo e a Lei nº 12.973/2014: aspectos contábeis e tributários. In: FARIA, Renato Vilela de; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Operações imobiliárias: estruturação e tributação*. São Paulo: Saraiva, 2016.
- DANIEL NETO, Carlos Augusto; SILVEIRA, Ricardo Maitto. Cálculo do IRPJ/CSLL e exceções ao regime de competência na jurisprudência do Carf. *Conjur*, 7 de abril de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-07/direito-carf-calculo-irpjcsll-excecoes-regime-competencia-carf>. Acesso em: 12 fev. 2022.
- DONIAK JR., Jimir. Considerações gerais sobre a adaptação da legislação do Imposto sobre a Renda às novas normas contábeis. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A*. São Paulo: Dialética, 2012. v. III.
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Regime de caixa e de competência no Decreto-lei nº 1.598/77. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). *I Ciclo de conferências sobre temas tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

- FREITAS, Rodrigo de. Controvérsias sobre os regimes de competência e de caixa no setor imobiliário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2013. v. 4.
- GELBCKE, Ernesto Rubens *et al.* *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 537).
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. *Introdução à teoria da contabilidade – para o nível de graduação*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARTINS, Natanael. A nova contabilidade pós Medida Provisória 627/2013: normas contábeis e normas de tributação – dois corpos distintos de linguagem e aplicação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.
- NUNES, Renato. *Tributação e contabilidade: alguns apontamentos sobre as relações entre sistemas jurídico e contábil*. São Paulo: Almedina, 2013.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Entre contratos e receitas, as obrigações de desempenho. In: PINTO, Alexandre Evaristo *et al.* (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2020.
- POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. *Série Doutrina Tributária* v. VII. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- POLIZELLI, Victor Borges. As modificações contratuais no CPC 47 e IN RFB nº 1.771/2017. In: PINTO, Alexandre Evaristo *et al.* (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2020.
- SILVEIRA, Rodrigo Maito da. A realização da renda à luz do Código Tributário Nacional. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário. Princípio da realização no Imposto sobre a Renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.
- SILVEIRA, Ricardo Maitto da. O princípio da realização da renda no direito tributário brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual* v. 21. São Paulo: Dialética, 2007.
- SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Aspectos controvertidos relacionados à adoção do regime de lucro presumido no setor imobiliário. *Conselho Jurídico do Sinduscon – 15 anos*. São Paulo: BB Editora, 2017.