



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10380.003780/2008-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-00.589 – 1ª Turma Especial
Sessão de 27 de junho de 2011
Matéria CSLL
Recorrente JG EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

RECEITAS FINANCEIRAS. RECEITA BRUTA. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. LUCRO PRESUMIDO.

As receitas financeiras consistentes na correção monetária/juros incidentes sobre os preços pactuados nas vendas de lotes de terreno a prazo são somadas à base de cálculo sobre a qual incide a alíquota do tributo para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 11.196/05. Não integram a receita bruta utilizada para a apuração do lucro presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Maria de Lourdes Ramirez, Magda Azario Kanaan Polanczyk, Edgar Silva Vidal e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Em procedimento de fiscalização foi verificado que a empresa em epígrafe não ofereceu à tributação “outras receitas”, conforme Demonstrativo elaborado pela fiscalização às fls., ensejando a lavratura do Auto de Infração de fls. 04 a 11 para a exigência das diferenças de CSLL relativas aos quatro trimestres do ano-calendário de 2005. A empresa optou pelo regime de apuração do Lucro Presumido..

Assim constou no corpo do Auto de Infração:

“Tendo, optado, pela tributação com base no lucro presumido no ano calendário de 2005, a empresa foi intimada em 14/11/2007 a esclarecer acerca das divergências apontadas em planilhas elaboradas por esta fiscalização, concernentes a CSLL, que, de acordo com os dados colhidos dos livros Razão, foram declarados a menor em DCTF durante o mencionado ano. Referidas planilhas demonstram a base de cálculo da CSLL, composta pelas receitas de vendas sujeitas ao coeficiente de 12%, somadas às demais receitas, comparando-se a CSLL:apurada com os respectivos débitos declarados/pago em DCTF.

Em resposta à nossa intimação, sobreveio a correspondência datada de 22/11/2007, através, da qual o contribuinte tenta justificar as divergências apontadas, explicando que os valores lançados na conta (41301.0001-6- Variações Monetárias. Ativas) são decorrentes da atualização monetária das parcelas que constam nos contratos de promessa de compra e venda de lotes de terrenos, baseada na variação anual do IGPM, conforme cláusula contratual dos ditos instrumentos, e que portanto, são valores que compõem a receita bruta da empresa, pois, conforme a atividade geradora, a mesma é constituída pelo produto da exploração da atividade imobiliária relativa a loteamento de terrenos, conforme preconizado no art.227 do RIR/99, sujeitando-se ao percentual aplicável de 8% para determinação do lucro presumido, e que, aludida receita (Variação Monetária Ativa) não pode ser considerada como receita financeira a ser adicionada, por inteiro, ao valor determinado como .lucro presumido, sob pena de.distorção grave do enunciado do conceito de receita bruta.

Entretanto, a justificativa do contribuinte não pode ser, acatada, uma.vez que o dispositivo legal que autorizou a aplicação.do percentual de presunção (12%) sobre as receitas ,em apreço, previsto no art. 34 da Lei no 11.196/2005, por parte das imobiliárias, só vigorou a partir de 1º de janeiro de 2006, conforme art. 132, inciso IV, letra "b",da citada Lei, não se aplicando portanto ao período-base de 2005, objeto da presente autuação.”

Irresignada, a empresa impugnou o lançamento tributário às fls. 163 a 177, entre outros tópicos, esclarecendo que as variações monetárias ativas, no caso créditos oriundos das vendas de lotes de terreno, atividade operacional da empresa, não podem ser consideradas receitas financeiras, mas integram o conceito de receita bruta, devendo incidir o percentual de 8% sobre o total do faturamento, não podendo ser tratada de forma dissociada. Invoca os artigos 15 da Lei nº 9.249/95 e 25 da Lei nº 9,430/96

Às fls. 188 a 190, a Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza/CE exarou o Acórdão nº 08-19.345/10 julgando improcedente a impugnação apresentada. Assim restou ementado o voto:

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CALCULO. VENDAS DE IMÓVEIS A PRAZO. ENCARGOS.

As variações monetárias dos direitos de crédito do contribuinte, em função de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão

consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, como receitas financeiras.

Até o ano-calendário de 2005, as receitas financeiras oriundas de variações monetárias obtidas em função da utilização de índices aplicáveis por disposição contratual são adicionadas diretamente ao lucro.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, excetuando-se as súmulas vinculantes e sentenças definitivas prolatadas pelo Pleno do STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não vinculam as instâncias julgadoras. restringindo-se às matérias e às partes envolvidas no litígio.

Tempestivamente, a empresa interpôs o Recurso Voluntário de fls. 196 a 202, argüindo, em suma:

“Até 31 de dezembro de 1999 todas as empresas dedicadas às atividades imobiliárias deveriam, obrigatoriamente, optar pela sistemática de tributação pelo lucro real. Tal aplicação, vale ressaltar, fundava-se no art. 30 da Lei no. 8.981/50, *verbis*:

"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**". **Grifos nossos**

Por importante, merece lembrar que o dispositivo legal foi devidamente mencionado na Impugnação julgada improcedente (fls.5) e, convenientemente ignorado pelos nobres julgadores.

Ocorre que, não se tem notícia de que a disposição contida no art. 30 da Lei no. 8.981/95 tenha sido expressa ou tacitamente revogada. Assim, o fato de lei posterior (9.718/98) dispor sobre variações monetárias como sendo receitas financeiras não invalida a regra contida naquele primeiro diploma legal. De igual modo, a Instrução Normativa (IN/SRF no. 25/99), como norma hierarquicamente inferior à lei (em sentido estrito), não tem o condão de suprimir-lhe os efeitos, dispondo de maneira diversa. Na custa lembrar, que a Lei no. 8.981/95 é uma lei específica ao setor imobiliário!

O entendimento adotado pela Autoridade Tributária no caso concreto com relação ao cálculo do imposto de renda pela sistemática do lucro presumido por empresa loteadora, sobretudo quando arrimado nas disposições da IN-SRF 25/99, choca-se inteiramente com o que o próprio fisco definiu para a atividade imobiliária.

Neste sentido, o ex-auditor da Receita Federal, Hiromi Higushi, assim se pronunciou acerca da IN-SRF-25/99:

"A Instrução, sem base legal, fez distinção entre a tributação pelo lucro real e presumido. No caso de lucro real, as variações monetárias ativas vão agregando às receitas das vendas diferidas, não sendo tratadas como receitas financeiras. No caso do lucro presumido, as variações monetárias ativas são adicionadas ao próprio lucro que é à base de cálculo do lucro."

[...]

Dessa forma, a alíquota a ser aplicada sobre a receita bruta auferida para a determinação da base de cálculo foi definida em 8% nos termos do art. 15 da Lei no. 9.249/95 e art. 25 da Lei no. 9.430/96.

Nos termos do art. 25 da Lei no. 9.430/96, o lucro presumido será determinado pela soma das seguintes parcelas:

"I- o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei no. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei":

"II- os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período."

Para aplicar corretamente o disposto no art. 25 da Lei 9.430, devemos buscar na legislação o entendimento dos seguintes termos:

a) Receita bruta: o inciso I do art. 25 da Lei no. 9.430/96 estabelece que a alíquota de 8% deve ser aplicada sobre a receita bruta definida no art. 31 da Lei no. 8.981, *que* trata das atividades de forma geral. Todavia o artigo 30 da mesma lei define "receita bruta" para a atividade imobiliária:

"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 as unidades imobiliárias vendidas".

Assim, define-se como receita bruta na atividade imobiliária o "montante efetivamente recebido relativo às unidades imobiliárias vendidas."

Quanto aos ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, ganhos de capital e demais receitas, evidentemente que não se confundem com a receita bruta auferida em operações de venda de imóveis a comercializar.

Não pode restar dúvida quanto ao verdadeiro entendimento quanto ao montante recebido relativo b venda de unidades imobiliárias, normalmente efetivadas para recebimento em longo prazo. O montante tem que incluir o principal e sua atualização monetária. Este é o cerne da questão!"

A recorrente traz exemplos práticos de cálculos adotando a sistemática que defende em confronto com a adotada pela fiscalização, resumo:

Venda de um terreno à vista – 10.000,00

“Temos então: base de cálculo= 12% s/ R\$ 10.000,00= 1.200,00

IRPJ a recolher = 9% s/ 1.200,00= 108,00”

Venda do mesmo terreno em três anos, com atualização monetária de 3.000,00:

Tese 1 – atualização monetária = receita bruta:

“Temos então: base de cálculo = 12% s/ R\$ 13.000,00= 1.560,00

IRPJ a recolher = 9% s/ 1.040,00= 140,40”

Tese 2 – atualização monetária = receitas financeiras:

“Temos então: base *de* cálculo= 12% s/ R\$ 10.000,00= 1.200,00 + 3.000,00= 4.200,00

IRPJ a recolher= 9% s/ 4.200,00= 378,00”

Discorre sobre os princípios da capacidade contributiva e da vedação constitucional ao confisco.

É o suficiente para o relatório. Passo à análise das razões recursais.

Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes, Relatora.

Conheço do recurso interposto, por tempestivo.

O cerne do litígio está firmado no fato de a recorrente entender que as parcelas recebidas em razão das vendas a prazos de lotes de terrenos, corrigidas pelos índices de correção contratuais, no caso, IGPM, devem compor a receita bruta, nos termos do artigo 30 da Lei nº 8.981/95, e não serem lançadas diretamente ao lucro tributável para aquelas empresas imobiliárias que optaram pela apuração pelo lucro presumido.

Defende que tais parcelas não constituem variações monetárias ativas, mas sim receita bruta, devendo compor as base de cálculo para a apuração do lucro.

Ciente das argumentações da recorrente, no curso do procedimento fiscal, o auditor explicou no próprio Auto de Infração que somente a partir da edição da Lei nº 11.196/05, em seu artigo 34, o legislador tributário permitiu o tratamento diferenciado para as receitas financeiras advindas da comercialização de imóveis.

Destarte, para dirimir-se o conflito instaurado, cumpre verificar-se as normas tributárias regentes da matéria.

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que a recorrente para o ano-calendário de 2005 optou pelo Lucro Presumido, fato este incontroverso.

Cumpre também ressaltar que a fiscalização elaborou duas planilhas às fls. 09 e 10, a primeira intitulada “Demonstrativo das Receitas das Vendas de Terrenos” e “Demonstrativo das outras receitas Auferidas pela Empresa”, composta por receitas de juros, rendimentos de aplicações, correção monetária p. ativa, receitas de aluguel, receitas de laudêmio e ganho de alienação de imobilizado, ambas preenchidas com os dados escriturados no Livro Razão pela empresa.

Às fls. 11, consolidando os valores, aplicou o percentual de 12% sobre as receitas de vendas de terrenos e somou o resultado com os totais trimestrais extraídos de “Outras Receitas”.

Não verifico dos autos que a recorrente comprove que os valores advindos de vendas parceladas, integralmente, foram indevidamente contabilizados como juros ou correção monetária em “Outras Receitas”, ou seja, não comprovado o erro de escrituração contábil, pressupõe-se que somente foram escrituradas como variações monetárias ativas, efetivamente, juros e correções, ainda que contratualmente pré-fixadas.

Passamos então a verificar as disposições legais sobre a matéria.

O artigo 375, e seu § único, do Regulamento do Imposto de Renda vigente – RIR/99 (Decreto nº 3.000/99) dispõe:

Variações Monetárias

Variações Ativas

*Art. 375. Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de **índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte**, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, **Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º**).*

*Parágrafo único. As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, **para efeito da legislação do imposto, como receitas** ou despesas **financeiras**, conforme o caso (**Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º**).*

(grifos não pertencem ao original)

Por sua vez, o artigo 279 do mesmo RIR/99 conceitua receita bruta para os fins tributários:

Disposições Gerais sobre Receitas

Receita Bruta

*Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende **o produto da venda de bens nas operações de conta própria**, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).*

(grifos não pertencem ao original)

Parte-se, portanto, de premissa legal que os índices contratuais de correção, a despeito do que a recorrente defende não integram o conceito de receita bruta (grifei), mas sim constituem variações monetárias ativas, para os efeitos da legislação tributária.

Observe que estas disposições legais não foram revogadas e foram observadas na Lei nº 8.981/95 citada pela recorrente:

*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.

[...]

Art. 31. *A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.*

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

(grifos não pertencem ao original)

As disposições do artigo 30, observo, não são conflitantes com aquelas inseridas no artigo 31, mas se completam. Não se pode interpretar, *lato sensu*, que a expressão “o montante efetivamente recebido” engloba o conceito de variações monetárias ativas, como pretende a recorrente.

Em um segundo momento a legislação tributária veio a cuidar do tratamento das receitas financeiras consoante a opção dos contribuintes pela forma de apuração do lucro, pois as pessoas jurídicas com atividades de compra e venda, incorporação e loteamento de imóveis puderam, a partir de 1999, (art. 14 da Lei nº 9.718/99) optar pelo lucro presumido.

Anteriormente, para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real com esta atividade, a administração tributária previu formas de tratamento para as receitas financeiras, no caso de imobiliárias, mas em nenhuma das Instruções Normativas expedidas – IN SRF nºs 84/79, 23/83, 67/88 – deixou de considerar as correções monetárias pré-fixadas contratualmente como receitas financeiras.

Saliento que as contestações da recorrente quanto à edição da Instrução Normativa SRF nº 25/1999 tampouco procedem. A referida norma infra-legal não dispôs contrariamente às normas legais vigentes, mas esclareceu quanto às pessoas jurídicas exatamente como disciplinaram as normas anteriores:

Art. 1º *Nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, as variações monetárias a que se refere o [art. 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998](#), para efeitos do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, terão o seguinte tratamento:*

I - no caso de tributação com base no lucro real, as receitas e despesas serão reconhecidas segundo as normas constantes das [Instruções Normativas nºs. 084, de 20 de dezembro de 1979](#), [023, de 25 de março de 1983](#), e [067, de 21 de abril de 1988](#);

II - na caso de tributação com base no lucro presumido, as receitas serão adicionadas ao próprio lucro, pelo regime de competência ou de caixa, conforme opção do contribuinte.

Divirjo do entendimento esposado, por consequência, da recorrente quando alicerçada no entendimento do r. Hiromi Higuchi quanto à ausência de disposição legal para a emissão da IN em apreço.

Para corroborar a fundamentação da tese esposada neste voto, saliento, como já o fez a autoridade fiscal, que o legislador tributário somente em 2005, com a edição da Lei nº 11.196, veio a admitir – e não dar *novo* conceito ou interpretar retroativamente – tratamento diferenciado às receitas financeiras das pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias, pela inclusão do § 4º ao artigo 15 da Lei nº 9.249/95:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

[...]

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

Por todo o exposto, correto o procedimento fiscal que observou estritamente a legislação tributária vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, aplicando-a e tratando das receitas financeiras como “outras receitas”, sendo-lhe vedado procedimento diverso, assim como defeso é a este órgão colegiado deixar de aplicar norma tributária em plena vigência. Assim estabeleciam os artigos 518, 519 e 521 do RIR/99, para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido, mesmo àquelas que se dedicam às atividades imobiliárias, antes das novas disposições inseridas pela Lei nº 11.196, publicada em 22/11/2005:

Base de Cálculo

*Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de **oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração**, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).*

*Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, **considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único**.*

[...]

Ganhos de Capital e Outras Receitas

*Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e **os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do***

Processo nº 10380.003780/2008-31
Acórdão n.º **1801-00.589**

S1-TE01
Fl. 211

adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

Voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Relatora