



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

**Processo nº** 10410.001152/2006-55  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1801-00.609 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 28 de junho de 2011  
**Matéria** IRPJ e tributação reflexa - omissão de receitas  
**Recorrente** FAZENDA CAMPINAS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2002

LUCRO PRESUMIDO. LOTEAMENTO/INCORPORAÇÃO TERRENO ALHEIO. PARCERIA. TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS.

O contrato particular de parceria firmado entre pessoas jurídicas com o fim de lotear terreno e promover benfeitorias nos lotes e respectiva repartição de receitas proporcionais a custos não pode ser oposto à Fazenda Nacional, se divergente das disposições legais vigentes, só tendo eficácia *inter partes* nos termos do art. 126 do CTN. A empresa que opta pelo regime de apuração do lucro na forma presumida deve oferecer toda a receita obtida com a venda dos lotes de sua propriedade à tributação na forma do disposto no artigo

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, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Ana de Barros Fernandes.

## Relatório

A empresa em epígrafe sofreu autuação para a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativos ao ano-calendário de 2002, e multa por entrega inexata de Declaração de Informações Imobiliárias – DIMOB, no valor total de R\$ 73.975,82, incluído os acréscimos legais, pelas razões expostas nos Autos de Infração de fls.02 a 39, reproduzindo, por oportuno, trechos da “Descrição dos Fatos”, fls. 09 a 15, para historiar os fatos:

A empresa foi incluída no programa de fiscalização por indícios de omissão de rendimentos com base nas informações da DIMOB e das receitas declaradas em DIPJ e DCTF. Sendo que, a atividade da empresa Fazenda Campinas Ltda é a incorporação e vendas de lotes de uma área, de sua propriedade nesta Capital, denominada de Loteamento Monte Verde.

Contudo, para viabilizar o empreendimento a empresa realizou um contrato de parceria com a empresa Construtora Motta Ltda, CNPJ 41.156.449/0001-20, ver fls. 55 a 60, que ficou responsável pelo projeto de infra-estrutura e da administração das vendas.

Dessa forma, o contrato celebrado, entre as partes, foi denominado Contrato Particular de Parceria Imobiliária para Implantação do Empreendimento Imobiliário denominado Loteamento Monte Verde, com os seguintes itens mais relevantes: as cláusulas 1. e 2. qualificam as partes; a cláusula 3. definiu o Objeto/Da Finalidade de execução do loteamento; cláusulas 4. a 6. as obrigações entre as partes; a 7. determina a divisão dos custos e receitas; e a cláusula 8. determina como será a prestação de; contas e o tratamento dos descontos concedidos. Além disso, todos os contratos de Promessa de Compra e Venda de Imóveis fazem a outorga de procuração para empresa Construtora Motta administrar as vendas dos imóveis, ver fl.71.

Até este ponto, o contrato de parceria é uma condição normal e legal de exploração de um empreendimento. Porém, quanto à tributação das receitas obtidas, oriundas de contratos de Promessa de Compra e Venda com titularidade da empresa Fazenda Campinas Ltda, fomos informados e constatamos nas suas planilhas de cálculos de tributos, ver fls. 61 e 62. que o contribuinte divide o total obtido de suas receitas de vendas, conforme o pactuado na cláusula 7. do contrato, ou seja, 60% era tributado pela empresa Fazenda Campinas Ltda e os 40% restantes da receita eram de responsabilidade da empresa Construtora Motta Ltda.

Pelo exposto, considerando o procedimento de tributação das receitas dividida entre os contribuintes, baseado em um contrato particular de prestação de serviços, e com o fato gerador da receita materializado com a venda de imóveis na titularidade de uma única empresa conclui-se que, segundo o art. 123 do Código Tributário Nacional esta situação não possui embasamento legal, conforme abaixo esclareço.

[...]

### VALIDADE DO CONTRATO

Contudo, deve se ressaltar que o contrato entre as partes é válido e gera os seus efeitos jurídicos. Porém, não produz efeito contra a Fazenda Pública que terá o direito de exigir da parte que a lei colocar na condição de sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária.

### DETERMINAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Portanto, a sua determinação é decorrente de lei que, por conceito, é aquele cuja capacidade contributiva é revelada pelo fato gerador da obrigação tributária. Dessa forma, a condição de sujeito passivo da obrigação principal e acessória esta vinculada ao previsto na legislação tributária.

Dessa forma, considerando, que ambos os contribuintes são optantes pela forma de tributação do Lucro Presumido, no tocante ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS para fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1999 a 2002, a sua vinculação é à Lei 9.718/98 e art. 516 RIR/99.

Pelo exposto, as duas empresas estão vinculadas a fatos geradores distintos:

A primeira, Fazenda Campinas Ltda, loteamento e venda de imóveis, ou seja, vinculada pelos contratos de Promessa de Compra e Venda de Imóveis;

A segunda, Construtora Motta Ltda, pela Clausula 3.º do Contrato Particular de Parceria Imobiliária para implantação do empreendimento imobiliário denominado Loteamento Monte Verde, ou seja, uma empreitada com material e prestação de serviço, isto é, para implantação da infra-estrutura do loteamento. Adicionalmente, pela administração das vendas pela outorga contratual previstas nos contratos de Promessa de Compra e Venda de Imóveis, onde é constituída na qualidade de procurador com poderes de administrar a venda.

PERCENTUAL DE ATIVIDADE APLICÁVEL E BASE DE CÁLCULO - art. 25 da Lei nº 9.430/96 Concluindo, a empresa Fazenda Campinas Ltda terá sua receita determinada pelo total dos contratos de compra e venda realizados no período. Desse modo, sujeita a um percentual de atividade de 8,0% (oito por cento) e a determinar a sua base de calculo de acordo com o montante de suas receitas originados dos contratos de vendas.

Por fim, como obrigação acessória o incorporador imobiliário deve manter escrituração contábil completa, ainda que optante pela tributação com base no lucro presumido (art. 1.º da MP n.º 2.221/01).

#### DETERMINAÇÃO DOS VALORES CORRETOS PARA TRIBUTAÇÃO

Apesar da determinação legal de manter escrituração contábil completa a empresa não a manteve, pois o seu Livro Diário só foi levado ao registro um mês após o início da fiscalização, ver fl. 136. Por outro lado, há receitas registradas no Livro Diário nos meses de fevereiro e dezembro, ver fls. 137 e 138, contudo, no Livro Razão, nesses meses, nas contas de clientes não constam receitas recebidas, ver fls.140 a 179, além de valores e contratos estarem omissos nos seus livros conforme levantamentos realizados nos três Termos de esclarecimentos, ver fls.43 a 54.

Portanto, com o objetivo de determinar o total das receitas obtidas por meio dos Contratos de Promessa de Compra e Venda da empresa Fazenda Campinas realizou-se a análise dos contratos apresentados na DIMOB, ver fls. 180 a 195 do escriturado no Livro Razão, ver fls. 140 a 179, e dos contratos de venda apresentados. As diferenças encontradas desses cruzamentos originaram três, ver fls. 43 a 54. Termos de Solicitação de Esclarecimentos.

[...] Outra fonte de origem de determinação das receitas foram os contratos recebidos dos cartórios.

[...]

Concluindo, do cruzamento das receitas mensais constantes nos Relatórios por Data de Pagamento, fornecidos pelo parceiro, atendendo ao disposto na cláusula 8." do contrato, Construtora Motta Ltda, com o lançado no Livro Razão n.º 11, conta 2.3.1.10.0006 - Receitas diferidas das págs 123 a 127, ver fls. 129 a 135, foi elaborada a planilha de apuração das receitas de vendas do ano calendário de 2002, ver fl 63.

(grifos não pertencem ao original)

A autoridade fiscal segue esclarecendo: (i) que apropriou percentualmente, na mesma proporção do oferecido à tributação; quanto às rescisões contratuais; (ii) sobre os valores devolvidos a clientes; (iii) sobre as compensações efetuadas de ofício com os valores de tributos efetivamente pagos/declarados em DCTF pela fiscalizada, com exceção dos valores informados na DCTF do 4º trimestre de 2002 que foi entregue durante a fiscalização. As planilhas de cálculos foram juntadas às fls. 63 a 128.

No que respeita à aplicação da multa regulamentar pela apresentação da DIMOB com erros e omissões remete à planilha de fls. 66.

Passa a análise de cada contrato de compra e venda e valores que compuseram a planilha de fls. 63.

Houve também tributação decorrente do não oferecimento de receitas não operacionais advinda de juros de contratos de mútuo pactuados com a Construtora Nacional, cujos valores foram escriturados no Razão, consoante planilhas e documentos juntados às fls. 208 a 214.

Inconformada, a empresa apresentou a impugnação de fls. 251 a 267. Reproduzo trecho do relatório do Acórdão nº 11-23.173/08 exarado pela Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Recife/Pe, por oportuno:

Devidamente cientificada dos lançamentos em 09/03/06 (...), o contribuinte tempestivamente apresentou impugnação em 06/04/06 (fls. **251/267**), por meio da qual destaca os seguintes argumentos a seguir resumidos:

a) para fins de tributação, as receitas teriam sido divididas com outra pessoa jurídica, consoante contrato de parceria, de forma que apenas valores efetivamente ingressados no "*caixa*" *poderiam ser* considerados como recebimentos;

b) necessário seria que a fiscalização provasse o ingresso dos recursos;

c) teria tributado o resultado auferido nas operações contratadas e realizadas pela parceira Construtora Motta Ltda, no caso, o repasse de 60% dos valores recebidos pela venda de lotes;

d) a parceira já oferecera à tributação a parte que lhe cabia;

e) a autoridade fiscal considerara o contrato de parceria para abater da base de cálculo as rescisões contratuais;

f) os juros decorrentes de contrato de mútuo celebrado com a Construtora Nacional Ltda não teriam sido efetivamente recebidos;

g) a multa isolada não subsistiria, vez que as operações estariam devidamente registradas na DIMOB.

Aquela turma julgadora deferiu parcialmente a impugnação, apenas para excluir do montante total exigido a título da multa isolada (inexatidão/ausência de informação constatada na DIMOB) R\$ 824,89, relativamente ao contrato firmado com Sérgio Silva dos Santos. Manteve o lançamento tributário no que se refere às demais questões, entendendo que a tributação dos valores não poderia ser dividida entre as pessoas jurídicas, parceiras no empreendimento, consoante privativamente pactuaram. Dos juros, fundamentou-se nos registros efetuados no Razão pela própria impugnante. – fls. 504 a 513.

Tempestivamente, a empresa apresentou o Recurso de fls. 519 a 564 argumentando em síntese:

a) a turma julgadora não aceitou o contrato de parceria para implementação do lançamento celebrado entre o parceiro-proprietário do terreno (terra nua) e a parceira- Construtora Motta Ltda;

b) o parceiro não proprietário investe na implantação do loteamento com material, mão de obra e capital para que o terreno fique em condições comerciáveis, dividido em lotes com toda a infra-estrutura exigida;

c) no presente caso, os parceiros, proprietário e não proprietário, dividiram o resultado e os riscos do empreendimento;

d) a partilha das vendas deve corresponder às proporções compatíveis com o despendido por cada parceiro;

e) cita como respaldo para a parceria e a forma de tributação das vendas de lotes, conforme pactuado, os artigos 410 a 414 do RIR/99, as Instruções Normativas SRF nºs 25/99, 84/79, 23/83, 67/88 e Parecer Normativo CST nº 15/84, relativas à execução de loteamento em terreno alheio;

f) cita, ainda, a Solução de Consulta nº 497 exarada pela SRRF da 7ª Região Fiscal relativa à aplicação dos artigos 410 a 414;

g) reitera os demais argumentos veiculados na impugnação anteriormente apresentada.

É o relatório. Passo a analisar as razões recursais.

## Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes, Relatora

Conheço do recurso interposto, por tempestivo.

O cerne do litígio instaurado é o contrato de parceria firmado entre duas pessoas jurídicas para o loteamento e venda destes lotes e a tributação respectiva.

Entendo que a raiz da questão proposta é a opção da contribuinte em haver optado pelo regime de apuração dos tributos pelo lucro presumido e pelo fato de não manter a escrituração contábil completa e irrepreensível, consoante constatado e registrado pela autoridade fiscal.

A base de cálculo para a aferição do lucro presumido é a receita bruta, consoante dispõe o artigo 518 do Regulamento do Imposto de Renda vigente – RIR/99 (Decreto nº 3.000/99) e a ausência da contabilidade completa conjuntamente com a observância estrita às regras impostas para as empresas apurarem o lucro real impedem o deferimento do pleito da recorrente.

Dispõe o artigo 518 do RIR/99:

*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).*

Se ambas empresas, parceiras, possuísem a contabilidade completa e houvessem optado pela apuração dos tributos em conformidade com o lucro real, sujeitando-se inclusive à normas relativas aos custos orçados, as negociações terem sido diferentes, e seguiriam os dispostos nos artigos 410 a 414 do RIR/99, inapropriadamente invocado pela recorrente.

Assim como os demais dispositivos infra-legais, pareceres e decisões em consultas, os retro citados artigos em que se ancora a recorrente dizem respeito à apuração do lucro real e não da forma presumida.

E a opção pelo regime de tributação é irrevogável, não cabendo ao fisco alterá-la, ainda que a empresa dispusesse de contabilidade completa.

Assim estabelece o § 1º do artigo 516 do RIR/99:

*Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).*

*§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).*

*§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 2º).*

*§ 3º A pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real (art. 246), poderá optar pela tributação com base no lucro presumido.*

*§ 4º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º).*

*§ 5º O imposto com base no lucro presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observado o disposto neste Subtítulo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25).*

Para enriquecer o presente voto, reproduzo trecho do ensinamento de Hiromi Higuchi, *in* Imposto de Renda das Empresas, Interpretação e Prática<sup>1</sup>, reconhecido intérprete das normas tributárias:

#### “EXECUÇÃO DE LOTEAMENTO EM TERRENO ALHEIO

O PN nº 15, de 23-07-84, definiu que a pessoa jurídica executora de empreendimento de loteamento em imóvel de propriedade de outrem está sujeita ao regime tributário consolidado nos arts. 410 a 414 do RIR/99 quando tiver participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias desse empreendimento. O seu item 4.3 diz que esse tratamento tem suas implicações como a faculdade de poder optar pelo custo orçado. No item 4.4 está dito que nos registros contábeis do titular do loteamento continuará a constar somente o valor da terra nua. Já os registros da pessoa jurídica executora do empreendimento de loteamento consignarão os demais valores aplicados no custo do loteamento.

O Parecer pretendeu solucionar um problema mas legalmente está equivocado.

[...]

A legislação brasileira não permite ter proprietário de edificação diferente do proprietário de terra nua. Qualquer benfeitoria feita em imóvel pertence ao seu proprietário de imediato.

Outro equívoco do parecerista foi entender que o executor das obras de loteamento em terreno alheio poderá dar quitação ao comprador de unidade imobiliária referente à sua parte na receita. Qualquer que seja a forma do contrato de execução das obras, a quitação integral é dada pelo proprietário do imóvel. A empresa proprietária do terreno terá que contabilizar a receita total e como custo ou despesa escriturar os pagamentos por serviços de execução da obra. Qualquer valor recebido pelo executor será sempre na condição de procurador.

O procedimento correto seria a pessoa jurídica executora das obras escriturar os gastos na conta do ativo diferido para amortização proporcional em função das unidades imobiliárias vendidas porque, pelo contrato, tem participação proporcional sobre as receitas das vendas. A empresa proprietária do terreno contabilizará todos os gastos, inclusive os efetuados pela empresa executora, e apropriará os lucros de acordo com os artigos 410 a 414 do RIR/99.”

<sup>1</sup> 26ª edição, Atlas, pp430/431.

Muito apropriadas as considerações práticas do insigne tributarista em face ao caso em concreto. Como explicitado, a recorrente optou pelo regime de apuração do lucro pela forma presumida, não apurando o lucro real da forma acima orientada, pela qual evitaria a tributação ora legalmente imposta.

E, no intuito de completar este voto, embora a fundamentação precípua sejam as considerações supra, entendo também que o artigo 126 do Código Tributário Nacional é expresso ao dispor sobre as convenções particulares e os seus efeitos perante a administração tributária. Deixo de reproduzi-lo por já constar dos autos, no Auto de Infração e no acórdão combatido.

Destarte faço coro com o decidido em primeiro grau no que respeita à parceria firmada entre as duas empresas e à tributação do IRPJ e reflexos.

No mais, adoto como minhas todas as fundamentações esposadas no acórdão vergastado, as quais não foram pontualmente confrontadas pela recorrente.

Com a exceção já apontada pela turma julgadora *a quo*, reputo correta a autuação conforme realizada, por estar em observância estrita às normas tributárias vigentes, atendido o princípio constitucional da legalidade e o princípio tributário da vinculação legal a que se sujeitam as autoridades administrativas, inclusive as de julgamento.

Voto em negar provimento ao recurso interposto pela recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Relatora