



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

**Processo n°** 19515.720263/2016-32  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 1201-002.674 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de novembro de 2018  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** J.J.RODRIGUES EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS SPE LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2012

CSLL. GLOSA DE EXCLUSÕES NA APURAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO. RECEITAS SUJEITAS AO REGIME TRIBUTÁRIO ESPECIAL (RET). COMPROVAÇÃO.

Comprovado que a exclusão de valores na apuração do lucro líquido ajustado, base de cálculo da CSLL, refere-se a receitas submetidas ao RET da Lei 10.631/2004, deve ser cancelada a exigência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Henrique Marotti Toselli, Ailton Neves da Silva (Suplente convocado), Bárbara Santos Guedes (Suplente convocada), Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães.

**Relatório**

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de auto de infração lavrado para a cobrança de CSLL, referente ao ano-calendário de 2012, no montante de R\$ 5.801.236,55, com o acréscimo de juros de mora e multa de ofício de 75%.

2. Em síntese, a infração apontada pela fiscalização consiste na suposta exclusão indevida a título de receitas do Regime Especial de Tributação (RET). A DIPJ do ano-calendário de 2012 demonstra que a contribuinte ofereceu à tributação o montante de R\$ 63.963.929,61 pelo RET e as exclusões remontam R\$ 94.710.405,40 (DIPJ Retificadora não transmitida). A autoridade fiscalizadora conclui, então, que somente as receitas correspondentes ao RET confessadas em DCTF (R\$ 63.963.929,61) poderiam ser excluídas para fins de apuração do lucro real.

3. Valendo-se dos números apresentados pela contribuinte, com exceção das exclusões relativas ao RET, a autoridade lançadora apurou a base de cálculo relativa ao período de 2012 no importe de R\$ 30.803.075,47, sobre o qual aplicou as alíquotas da CSLL. Do valor apurado, subtraiu as importâncias pagas a título de CSLL por estimativa, no importe de R\$ 2.925,71. Desta forma, formalizou o crédito tributário no valor de R\$ 5.801.236,55, composto pela exigência da CSLL no valor de R\$ 2.769.351,04, multa no importe de R\$ 2.077.013,28 e juros de R\$ 954.872,23.

4. Em análise das declarações apresentadas pela contribuinte (DIPJ e DCTF), a fiscalização detectou as seguintes inconsistências, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 379/389):

*“O contribuinte, apurou o seu lucro na sistemática do Lucro Real Anual, e nada informou na DIPJ sobre valores de IRPJ por Estimativa. Da mesma forma, nenhum valor de estimativa foi confessado em DCTF como também nada foi recolhido em DARF em nenhum código de IRPJ.*

*No entanto, na mesma DIPJ, na Ficha 12 A – Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real – ajuste anual, o contribuinte informou na Linha 22. Imposto de Renda a Pagar o valor de R\$ R\$ 6.246.717,87. Analisamos a DCTF entregue pelo contribuinte bem como os recolhimentos do grupo Imposto de Renda Pessoa Jurídica e nada foi encontrado. Esta análise se encontra na planilha anexa “Diferenças Encontradas IRPJ e CSLL J J Rodrigues”*

**INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES**

(...)

*O contribuinte preencheu uma DIPJ retificadora a qual submete à fiscalização, onde apresenta os saldos devidos e pagos de IRPJ e CSLL através dos comprovantes de pagamento nos códigos 2484 CSLL e 2362 IRPJ, sendo estes impostos pagos na forma de estimativa conforme apuração anexa.*

*Como atendimento à intimação, o contribuinte apresentou nos anexos 8, 9 e 10, as planilhas de cálculo e comprovantes de pagamento do imposto unificado pelo RET – Patrimônio de*

*Afetação referente aos três empreendimentos, comprovando assim os recolhimentos do código 4095 referente aos três empreendimentos. Constatamos que os recolhimentos efetuados no código 4095, referentes aos três empreendimentos perfizeram o montante de R\$ 3.837.835,77 em 2012.*

*Quanto às correções pretendidas por ele na DIPJ “retificadora” não transmitida, fizemos uma planilha comparativa entre a DIPJ original (objeto da revisão) e a pretendida retificadora, transcrita abaixo:*

Ficha e Linha da DIPJ	DIPJ original objeto da revisão	DIPJ retificadora não transmitida
<b>Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real</b>		
L01. Lucro Líquido Antes do Imposto de Renda	-58.023.228,76	41.976.771,24
L02. Ajuste do Regime Tributário de Transição	82.476.327,99	518.244,14
L03. Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	24.453.099,23	42.495.015,38
<b>ADIÇÕES</b>		
L06. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	629.772,23	649.600,45
L33. Custos/Despesas Vinc. às Receitas p/ RTT	0,00	51.622.389,25
L49. Soma das Adições	629.772,23	52.271.989,70
<b>EXCLUSÕES</b>		
L67. (-) Receitas Vinc. À Trib. p/ RTT	0,00	94.710.405,40
L87. (-) Outras Exclusões	0,00	33.877,61
88. Soma das Exclusões	0,00	94.744.283,01
89. Lucro Real antes das compensações	25.082.871,46	22.722,07
92. Lucro Real após as compensações	-25.082.871,46	22.722,07
95. Lucro Real	25.712.643,69	22.722,07

*Analisando as correções pretendidas pelo contribuinte, a L03 da retificadora é maior que a original, favorável ao fisco. Nada a observar quanto às adições, visto que tanto a L06 quanto à L33 são maiores que a DIPJ original.*

*No entanto, a exclusão da L67 – Receitas tributadas pelo RET no valor de 94 milhões devem ser comparadas com as receitas constantes dos Anexos 8, 9 e 10 do atendimento ao Termo N° 1. Nesses anexos referentes aos empreendimentos realizados pelo contribuinte em 2012, constam as receitas tributadas pelo RET mês a mês em cada empreendimento e o valor de RET a ser recolhido também em todo o período de 2012. Consultando a DCTF do contribuinte constatamos que somente os valores de RET correspondentes às receitas abaixo foram confessados. Somente as receitas que efetivamente foram tributadas pelo RET poderão ser excluídas.*

(...)

*Serão reconhecidas pela fiscalização somente o valor da exclusão de R\$ 63.963.929,61. A L87 também não será considerada, pois veio desacompanhada de qualquer comprovação. O Lucro Real então será:*

Ficha e Linha da DIPJ	DIPJ considerada pela fiscalização
<b>Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real</b>	
L01. Lucro Líquido Antes do Imposto de Renda	41.976.771,24
L02. Ajuste do Regime Tributário de Transição	518.244,14
L03. Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	42.495.015,38
<b>ADIÇÕES</b>	
L06. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	649.600,45
L33. Custos/Despesas Vinc. às Receitas p/ RTT	51.622.389,25
L49. Soma das Adições	52.271.989,70
<b>EXCLUSÕES</b>	
L67. (-) Receitas Vinc. À Trib. p/ RTT	63.963.929,61
L87. (-) Outras Exclusões	,00
88. Soma das Exclusões	63.963.929,61
89. Lucro Real antes das compensações	30.803.075,47
92. Lucro Real após as compensações	30.803.075,47
95. Lucro Real	30.803.075,47

(...)

*Note-se que o contribuinte apresentou comprovante de um recolhimento de Contribuição Social por Estimativa realizado que será considerado. A Contribuição Social a Pagar da Declaração de Ajuste será:*

Ficha e Linha da DIPJ	DIPJ considerada pela fiscalização
<b>Ficha17 – Calc. Contrib. Social s/ L Líquido</b>	
L01. Lucro Líquido Antes da CSLL	42.634.336,25
L02. Ajuste do Regime Tributário de Transição	518.244,14
L03. Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	43.152.580,39
<b>ADIÇÕES</b>	
L33. Custos/Despesas Vinc. às Receitas p/ RTT	51.614.424,25
L49. Soma das Adições	51.614.424,25
<b>EXCLUSÕES</b>	
L56. (-) Receitas Vinc. À Trib. p/ RTT	63.963.929,61
L63. (-) Outras Exclusões	0,00
L64. Soma das Exclusões	63.963.929,61
L65. Base Calc. Antes compens. Per. Apuração	30.803.075,03
L68. Base Calc. Antes compens. Per. anteriores	30.803.075,03
L71. Base de Cálculo da CSLL	30.803.075,03
L72. CSLL por Atividade	2.772.276,75
L74. Total da CSLL	2.772.276,75
<b>Deduções</b>	
L84. (-) CSLL Mensal Paga por Estimativa	2.925,71
L86. CSLL a Pagar	2.769.351,04

*(...) Em vista das irregularidades apontadas neste termo, fica o contribuinte, desde já, intimado a efetuar as correções devidas na parte B do LALUR e demais registros contábeis”.*

5. Cumpre ressaltar que, o procedimento fiscal se desdobrou em dois processos administrativos fiscais relativos ao ano-calendário de 2012: (i) Processos nº 19515.720263/2016-32, referente a exigência de CSLL e (ii) Processo nº 19515.720262/2016-98, referente a exigência de IRPJ.

6. Devidamente intimada (AR de 03/05/2016, fl. 402), a Contribuinte apresentou impugnação ao lançamento (fls. 407/433), na qual trouxe as seguintes razões de

defesa: (i) no Regime Especial de Tributação as receitas são tributadas no regime de caixa e, por sua vez, na contabilidade devem ser reconhecidas no regime de competência; (ii) toda a sua receita operacional está submetida ao RET; e (iii) o erro cometido pela contribuinte no preenchimento de declaração não é suficiente para a lavratura de auto de infração que distorce a natureza de suas receitas. Por fim, requer seja realizada perícia para confirmar que todas as receitas excluídas na DIPJ retificadora dizem respeito efetivamente ao RET e, por consequência, declarada a invalidade do lançamento.

7. Em sessão de 22 de março de 2017 a 3ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgou procedente a impugnação, nos termos do voto relator, Acórdão nº 14-64.795 (fls. 481/495), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

*“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2012*

*CSLL. GLOSA DE EXCLUSÕES NA APURAÇÃO DO LUCRO LIQUIDO AJUSTADO. RECEITAS SUJEITAS AO REGIME TRIBUTÁRIO ESPECIAL - RET (Lei 10.631/2004). COMPROVAÇÃO. Comprovado que a exclusão de valores na apuração do lucro líquido ajustado, base de cálculo da CSLL, refere-se a receitas submetidas ao RET da Lei 10.631/2004, cancela-se a exigência.*

*Impugnação Procedente Credito Tributário Exonerado”.*

8. Diante da documentação acostada aos autos, a DRJ exonerou o crédito exigido ao concluir que (i) a contribuinte fez prova de que quase a totalidade de suas receitas estavam submetidas ao RET em 2012 e (ii) ainda que a totalidade não esteja absolutamente comprovada, o correto seria tributar eventuais diferenças no RET e não no regime do lucro real.

9. Cientificada da decisão (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem em 11/04/2017, fl. 499) a Contribuinte **não** interpôs Recurso Voluntário.

10. Diante da exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo em limite superior ao fixado na Portaria MF nº 63 de 2017, foi interposto Recurso de Ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora

11. Para analisar a admissibilidade do recurso de ofício deve-se considerar o teor do artigo 1º, da Portaria MF nº 63/2017, a seguir transcrito:

*Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total*

*superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).*

*§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.*

*§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.*

12. No caso em tela, o valor exonerado (R\$ 2.769.351,04) supera o limite estabelecido pela norma em referência de 2,5 milhões. Portanto, concluo que o recurso de ofício é cabível, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

## Questões de Mérito

### I. Premissas Técnicas sobre o Regime Especial de Tributação

13. Por considerar imprescindíveis para o desenrolar do presente julgamento, trago ponderações acerca do Regime Especial de Tributação (RET), previsto na Lei nº 10.931/04, regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 934/2009, posteriormente revogada pela vigente Instrução Normativa RFB nº 1.435/2013.

14. O RET é um regime aplicável às incorporações imobiliárias, em caráter opcional e irrevogável, conforme artigo 1º da Lei nº 10.931/2004, *verbis*:

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

15. A Lei nº 10.931/2004 estabelece uma série de contrapartidas para as incorporadoras que optem pelo benefício fiscal do RET como (i) a impossibilidade de sujeitar créditos deste regime especial a parcelamento fiscal; (ii) elaboração de escrituração contábil individualizada para cada incorporação; e (iii) a criação de patrimônio de afetação.

16. Nesse regime especial é permitido ao Contribuinte Incorporador optar pela incidência de tributação definitiva sobre a receita mensal recebida relativamente a cada patrimônio afetado. Em 2012, período objeto do presente processo, a redação do artigo 4º, da Lei nº 10.931/04, previa uma alíquota unificada de 6% correspondente ao pagamento mensal de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, *verbis*:

*“Art. 4º Para cada incorporação submetida ao regime especial de tributação, a incorporadora ficará sujeita ao pagamento equivalente a 6% (seis por cento) da receita mensal recebida, o qual corresponderá ao pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições:*

*I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ;*

*II - Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;*

*III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; e*

*IV - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS.*

*§ 1º Para fins do disposto no caput, considera-se receita mensal a totalidade das receitas auferidas pela incorporadora na venda das unidades imobiliárias que compõem a incorporação, bem como as receitas financeiras e variações monetárias decorrentes desta operação.*

*§ 2º O pagamento dos tributos e contribuições na forma do disposto no caput deste artigo será considerado definitivo, não gerando, em qualquer hipótese, direito à restituição ou à compensação com o que for apurado pela incorporadora.*

*§ 3º As receitas, custos e despesas próprios da incorporação sujeita a tributação na forma deste artigo não deverão ser computados na apuração das bases de cálculo dos tributos e contribuições de que trata o caput deste artigo devidos pela incorporadora em virtude de suas outras atividades empresariais, inclusive incorporações não afetadas.*

*(...) § 5º A opção pelo regime especial de tributação obriga o contribuinte a fazer o recolhimento dos tributos, na forma do caput deste artigo, a partir do mês da opção". (grifos nossos).*

17. A partir da leitura dos dispositivos acima transcritos, fica evidente que tanto a escolha do sistema de tributação quanto a tributação em si das receitas pela sistemática do RET são definitivas e irretroatáveis, enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação. No mais, é possível concluir que o RET segue o regime de reconhecimento de receitas efetivamente recebidas (**regime de caixa**).

18. Os valores correspondentes as receitas mensais (*caput* do artigo 4º da Lei nº 10.931/04) não devem ser considerados em eventuais ajustes para efeito de apuração no regime regular de tributação, seja pelo lucro real ou presumido.

## **II. Das Circunstâncias Fáticas**

19. No presente caso, a opção da contribuinte pelo RET é matéria incontroversa, vez que o foco da autuação é a suposta exclusão indevida de receitas tributadas por esse regime.

20. Não é demais ressaltar que, conforme descrito nos itens 13 a 18, a opção pelo Regime de Tributação Especial é uma faculdade da Contribuinte que se torna definitiva enquanto perdurarem os direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis. Logo, a escolha da Contribuinte pelo RET vincula as receitas dos empreendimentos imobiliários à tributação de acordo com o artigo 4º, da Lei nº 10.931/04, com a redação vigente no ano de 2012 dada pela Lei nº 12.024/09.

21. Partindo deste entendimento, resta apurar se o montante de R\$ 94.710.405,40 está submetido ao RET ou não. Em consonância com a r. decisão de piso, verifico que a Contribuinte foi capaz de comprovar que suas atividades operacionais estão relacionadas com as incorporações imobiliárias (único objeto social da Sociedade de Propósito

Específico) e que quase a totalidade de suas receitas relativas ao ano-calendário de 2012 está submetida ao Regime Especial de Tributação, conforme trecho do voto condutor da r. decisão da DRJ:

*“Na DIPJ original a contribuinte havia registrado R\$ 102.907.553,97 de receitas na linha 07 da Ficha 06A (fl. 7 e seguintes). Trata-se exatamente do valor constante no Balancete da empresa, apresentado à Fiscalização durante a auditoria (fl. 316). Vejamos o fac-símile:”*

3	00837	RESULTADO DO EXERCÍCIO	0,00	83.241.433,31	124.214.504,43	40.973.071,12	40.973.071,12
31	00838	RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	0,00	22.173.520,06	112.584.081,10	90.410.561,04	90.410.561,04
3101	00839	RECEITA BRUTA DE VENDAS	0,00	5.455.854,58	108.363.408,55	102.907.553,97	102.907.553,97
310107	00844	RECEITAS DE VENDAS DE IMÓVEIS	0,00	5.455.854,58	108.363.408,55	102.907.553,97	102.907.553,97
3101070090	17093	Premiatio Residence Club	0,00	26.644,26	18.739.666,80	18.713.022,54	18.713.022,54
1	00002	Empreendimentos Residenciais	0,00	26.644,26	18.739.666,80	18.713.022,54	18.713.022,54
1034	00515	JJ Rodrigues Empreendimentos Imobiliário Ltd.	0,00	26.644,26	18.739.666,80	18.713.022,54	18.713.022,54
1034001	00516	PREMIATIO RESIDENCE CLUB	0,00	26.644,26	18.739.666,80	18.713.022,54	18.713.022,54
1034001100	00521	Premiatio - Custo da Obra	0,00	26.644,26	18.739.666,80	18.713.022,54	18.713.022,54
3101070113	87818	Receita - Massimo Residence	0,00	3.141,73	23.073.209,77	23.070.068,04	23.070.068,04
1	00002	Empreendimentos Residenciais	0,00	3.141,73	23.073.209,77	23.070.068,04	23.070.068,04
1034	00515	JJ Rodrigues Empreendimentos Imobiliário Ltd.	0,00	3.141,73	23.073.209,77	23.070.068,04	23.070.068,04
1034002	00517	MASSIMO RESIDENCE	0,00	3.141,73	23.073.209,77	23.070.068,04	23.070.068,04
1034002100	00525	Massimo- Custo Total da Obra	0,00	3.141,73	23.073.209,77	23.070.068,04	23.070.068,04
3101070122	88309	Receita - Condomínio Art e Prime Residence	0,00	0,00	61.271.847,48	61.271.847,48	61.271.847,48
1	00002	Empreendimentos Residenciais	0,00	0,00	61.271.847,48	61.271.847,48	61.271.847,48
1034	00515	JJ Rodrigues Empreendimentos Imobiliário Ltd.	0,00	0,00	61.271.847,48	61.271.847,48	61.271.847,48
1034004	01181	Condomínio Art E Prime Residence	0,00	0,00	61.271.847,48	61.271.847,48	61.271.847,48
1034004103	01185	ARTE-Custo de Obra	0,00	0,00	61.271.847,48	61.271.847,48	61.271.847,48

22. Segundo a Contribuinte, a diferença entre valores lançados na DCTF (R\$ 63.963.929,61) e os valores submetidos ao RET (R\$ 94.710.405,40) existe porque o reconhecimento das receitas para fins de recolhimento seguiu o regime de caixa enquanto as receitas que constam nos registros contábeis seguiram o regime de competência.

23. E, ainda que a composição do valor excluído pela contribuinte, qual seja a diferença entre receitas efetivamente realizadas e as reconhecidas, mas pendentes de recebimento, apresente alguma inconsistência/diferença (a contribuinte fez prova de quase a totalidade das receitas, mas não da totalidade), esta só poderia ser tributada no RET e não no regime do lucro real, nos termos do artigo 4º da Lei nº 10.931/04 (itens 13 a 18 – a opção pelo RET é definitiva).

24. Em vista das razões fáticas e jurídicas aqui apresentadas, considero que deve ser cancelada integralmente a exigência em questão.

## Conclusão

25. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO DE OFÍCIO interposto e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa