



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

Processo n° 12571.720266/2012-29
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-001.425 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de agosto de 2013
Matéria IRPJ - ARBITRAMENTO - ATIVIDADE IMOBILIÁRIA
Recorrentes IVO PAGANINI
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

IRPJ. ARBITRAMENTO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. CUSTO DEVIDAMENTE COMPROVADO.

Caracterizada a existência de atividade imobiliária, o arbitramento do lucro deve ser procedido nos termos do art. 534, *caput* e parágrafo único, do RIR/99. As regras de apuração da base de cálculo do lucro arbitrado de que tratam os artigos 532 e 534 do RIR/99 não são aplicáveis simultaneamente.

As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado (inteligência do *caput* do art. 534 do RIR/99). Nas hipóteses em que o Fisco busca aferir o custo dos imóveis vendidos e encontra resistência por parte do fiscalizado, o qual, intimado e reintimado, deixa de apresentar os documentos comprobatórios dos custos, inclusive em sede de impugnação/recurso, far-se-á o lançamento com os elementos de prova disponíveis, nos termos do art. 841, II, *c/c* art. 845, II, ambos do RIR/99.

INCORPORAÇÃO DE PRÉDIOS EM CONDOMÍNIO. EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA. DEDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DECLARADO E RECOLHIDO PELA PESSOA FÍSICA.

Ocorrendo a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, deve-se deduzir do imposto de renda da pessoa jurídica lançado de ofício o saldo de imposto de renda da pessoa física declarado e recolhido ao Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 12571.720266/2012-29
Acórdão n.º 1402-001.425

S1-C4T2
Fl. 618

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as arguições de nulidade e negar provimento ao recurso voluntário. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a exigência de IRPJ e CSLL sem aplicação dos coeficientes de arbitramento de lucro nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O conselheiro Carlos Pelá deu provimento parcial ao recurso de ofício por fundamentos distintos, e votou pela aplicação daqueles coeficientes.

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Mozart Barreto Vianna, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade Couto, Moisés Giacomelli da Silva e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

Trata-se de lançamento de ofício relativo a IRPJ e reflexo de CSLL exigido do contribuinte após equiparação a pessoa jurídica. O contribuinte, em sua pessoa física, promoveu a incorporação de prédio em condomínio amoldando a situação fática à hipótese legal de equiparação à pessoa jurídica (art. 150, §1º, III, do Decreto nº 3.000/1999; Decreto-Lei nº 1.381/1974, arts. 1º e 3º, III; e Decreto-Lei nº 1.510/1976, art. 10, I). Contudo, havia tributado os rendimentos das alienações de imóveis em sua declaração de renda de pessoa física. Intimado a respeito da equiparação a pessoa jurídica, o próprio contribuinte providenciou a formalização da pessoa jurídica IVO PAGANINI.

A Fiscalização procedeu ao arbitramento de lucros em razão de o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, não sendo possível, portanto, tributar seus resultados com base no lucro real (art. 530, III, do Regulamento do Imposto de Renda para o ano de 1999 – RIR/99). Para tanto, utilizou-se do disposto no art. 534 RIR/99, ou seja, a base de cálculo para fins de arbitramento foi considerada a diferença entre a receita bruta e custos devidamente comprovados. O contribuinte, intimado e reintimado, deixou de apresentar a documentação comprobatória dos custos das unidades vendidas.

A respeito da impugnação do contribuinte, transcrevo trecho do relatório da decisão recorrida que bem resume as razões de irresignação do contribuinte:

Regularmente intimada por via postal em 23/08/2012 (AR à fl. 538), a interessada apresentou, em 18/09/2012, a tempestiva impugnação de fls. 540-543, instruída com os documentos de fls. 544-581, cujo teor é sintetizado a seguir:

- a) argüi que, conforme exposto no item V do Termo de Verificação Fiscal, o lucro arbitrado foi fixado em valor absolutamente idêntico ao valor das alienações;*
- b) que ao assim proceder, a autoridade fiscal descumpriu duas regras básicas impostas na ordem jurídico-tributária: (i) descumpriu o art. 534 do RIR de 1999, que dispõe que o lucro arbitrado das empresas imobiliárias é calculado sobre a receita bruta de vendas deduzida dos custos dos imóveis vendidos; (ii) descumpriu o art. 532 do RIR de 1999, que determina a aplicação do percentual de 9,6% de arbitramento do lucro;*
- c) que embora, equivocadamente, tenha declarado esses custos como deduções do Livro Caixa, deve-se atentar para a verdade material, que demonstra que houve custos para construção dos imóveis vendidos; que autoridade fiscal utilizou percentual de 100% do valor das alienações para fixar o lucro arbitrado, em procedimento totalmente irregular e em desacordo com as normas vigentes;*
- d) conclui que os autos de infração de IRPJ e reflexos devem ser cancelados, dados os vícios e incorreções apontados.*

A decisão de primeira instância manteve parcialmente a exigência (fl. 589 a 597), e sua ementa ficou assim redigida:

*EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA À PESSOA JURÍDICA.
INCORPORAÇÃO DE PRÉDIOS EM CONDOMÍNIO.*

As pessoas físicas que promovem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos equiparam-se à pessoa jurídica e se sujeitam às regras de tributação aplicáveis às empresas em geral.

*ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE APRESENTAÇÃO
DOS LIVROS E DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO
COMERCIAL E FISCAL.*

Na impossibilidade material de apurar o lucro da pessoa jurídica, pela falta de apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, cabe à autoridade fiscal apurar o imposto com base no arbitramento do lucro.

*PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO
ARBITRADO. ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS.*

O lucro arbitrado das pessoas jurídicas que se dedicam à exploração de atividades imobiliárias é apurado mediante aplicação do percentual de 9,6% da receita bruta.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

DECORRÊNCIA. CSLL, COFINS E PIS.

Tratando-se de tributações reflexas de irregularidades descritas e analisadas no lançamento de IRPJ, constantes do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL, à Cofins e ao PIS.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em razão do montante do crédito tributário exonerado, recorreu-se de ofício a este Colegiado.

A autoridade preparadora apresentou embargos de declaração (fls. 598 a 601), requerendo que a Turma Julgadora se manifestasse a respeito de suposto lapso manifesto no acórdão lavrado. Tal lapso decorreria da conclusão equivocada da DRJ quanto à aplicação concomitante dos arts. 532 e 534 do RIR/99 (bases de cálculo do lucro arbitrado baseados em coeficientes de arbitramento e/ou arbitramento das atividades imobiliárias, respectivamente). Aduziu ainda a embargante que não haveria base legal para compensação do imposto de renda declara/recolhido pelo contribuinte como pessoa física.

Às fls. 603 e 604, o Presidente da Turma julgadora exarou despacho no sentido de que os embargos propostos pela autoridade julgadora não diziam respeito a qualquer lapso manifesto relativo à decisão recorrida, mas sim quanto ao próprio mérito do lançamento

efetuado. Aduziu ainda razões complementares que, a seu ver, justificariam a aplicação concomitante dos arts. 532 e 534 do RIR/99 para o arbitramento dos lucros das empresas que se dediquem à atividade imobiliária. Conclui que o crédito tributário exonerado, em razão do recurso de ofício, seria alvo de análise do CARF, a quem competiria analisar a correção, ou não, do julgado em questão.

O contribuinte, por sua vez, interpôs recurso voluntário (fls. 612 a 615), reiterando seus argumentos da impugnação e alegando nulidade da decisão recorrida em razão de suposta alteração do critério jurídico da autuação (decisão da DRJ concluiu por aplicar o art. 532 do RIR/99 – lucro arbitrado a partir de coeficientes de presunção de lucro - posicionamento diverso da autoridade autuante).

É o relatório.

Voto

1 ADMISSIBILIDADE

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 14/02/2013 (fl. 607), apresentando recurso voluntário em 11/03/2013 (fl. 612).

Desse modo, considerando a tempestividade do recurso interposto, e do preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

2 PRELIMINAR

Alega o recorrente que a decisão recorrida seria nula por alterar a fundamentação jurídica da autuação.

Conforme relatado, a Fiscalização entendeu que no arbitramento de lucros de empresa que desempenha atividade imobiliária deve-se aplicar o art. 534 do RIR/99 (base de cálculo seria a diferença entre a receita bruta e os custos comprovados), enquanto a decisão recorrida entendeu que, após aplicação do art. 534 do RIR/99 deveriam ser aplicados os coeficientes de arbitramento previstos nos arts. 519 c/c 532, ambos do RIR/99.

Entendo que a discussão do tema diz respeito ao próprio mérito da autuação e, em qualquer hipótese, não redundaria em alteração da fundamentação jurídica da autuação, ainda mais que o raciocínio impingido pela autoridade julgadora foi extremamente favorável ao recorrente.

Entender que divergências entre a Fiscalização e as autoridades julgadoras a respeito da apuração da base de cálculo de qualquer tributo, por si só, leve à nulidade da decisão recorrida, implicaria concluir que, nessas hipóteses, ou o lançamento seria mantido em sua integralidade, ou cancelado integralmente, o que não me parece razoável.

Isso posto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada.

3 MÉRITO

O litígio repousa sob duas matérias autônomas:

- a possibilidade de dedução, para fins de apuração da base de cálculo do lucro arbitrado de que trata o art. 534¹ do RIR/99, dos custos comprovados supostamente comprovados;
- a aplicação, ao caso concreto, das normas de apuração do lucro arbitrado prevista no art. 532² do RIR/99.

Por oportuno, frise-se que não há litígio quanto à equiparação da pessoa física à pessoa jurídica.

3.1 DA DEDUÇÃO DOS CUSTOS PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO LUCRO ARBITRADO

Em relação à apuração da base de cálculo do lucro arbitrado admitir-se-ia a dedutibilidade dos custos se devidamente comprovados. Não obstante, os únicos documentos acostados aos autos não dizem respeito à construção dos imóveis que compõem a receita bruta objeto da autuação. A esse respeito, transcrevo excerto da decisão recorrida que muito bem analisou a questão:

Contudo, da análise dos autos verifica-se que os custos discriminados pela impugnante na planilha de fls. 570-581, cuja documentação foi apresentada no curso da ação fiscal, correspondem à aquisição de mercadorias entregues e a serviços prestados em endereços diversos do Edifício Residencial Vera Regina (à Rua Barão de Capanema, 544, Guarapuava/PR), ou seja, referem-se a custos de outras obras, de modo que valor algum deve ser deduzido do valor tributável em análise. (grifo nosso)

Ressalte-se que, embora intimado por diversas oportunidades a apresentar a documentação comprobatória dos custos incorridos na construção dos imóveis a que se refere a autuação, o contribuinte quedou-se inerte.

Entendo que a Fiscalização agiu corretamente buscando a verdade material, tentando alcançar os custos incorridos pelo contribuinte. De maneira diversa, é fácil constatar

¹ “Art. 534. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Parágrafo único. O lucro arbitrado será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio trimestre (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, parágrafo único, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º)”.
² “Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I)”.
Documento assinado digitalmente em 15/08/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 15/08/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 19/08/2013 por LEONARD O DE ANDRADE COUTO

que o recorrente preferiu não apresentar tais documentos justamente para, em sua defesa, alegar a incorreção do procedimento do Fisco.

A incompatibilidade dos atos processuais praticados pelo recorrente é mais do que evidente. Intimado a apresentar os documentos comprobatórios de custos, não o fez. Entendo que a Fiscalização não pode ficar a mercê do comportamento refratário do fiscalizado.

Diversas teorias tratam da questão da produção de provas nestas situações. Uma das teses que mais ganha relevo atualmente é a chamada dinamização do ônus da prova, tendo na obra “Ônus Dinâmico da Prova”, de Artur Carpes, excepcional contribuição para o desenvolvimento do tema. Tal obra surgiu da dissertação de mestrado do autor, cujo inteiro teor está disponível no sítio da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (Prova e participação no processo civil : a dinamização dos ônus probatórios na perspectiva dos direitos fundamentais).³ Mais especificamente a respeito da inviabilidade da prova por ato da parte é tratado com maestria pelo doutrinador. Veja-se:

A inviabilidade da prova por ato da parte pode se dar através da sua destruição, do seu perecimento - quando se faz necessária a conservação - ou mesmo porque sua produção depende única e exclusivamente de conduta da parte - quando esta deve se submeter a determinado exame, por exemplo. Nos casos em que a inviabilidade da prova se dá por ato da parte onerada, a solução dar-se-á pela funcionalidade da regra de julgamento, caso esta não consiga, através de outros meios ou fontes, alcançar ao processo aquilo que se pretendia através da prova inviabilizada. Todavia, a questão ganha contornos problemáticos quando sobre a parte responsável pela inviabilidade da produção da prova não recai o ônus probatório, decorrendo, assim, impossibilidade na produção da prova - e respectiva impossibilidade na tarefa de se desincumbir do ônus probandi - gerando, na esteira do que se sustentou supra, vedação do direito fundamental à prova.

O comportamento da parte quanto à conservação das provas e a viabilidade de sua produção, especialmente quando revestido de culpa ou dolo, poderá exercer a função de um argumento de prova, hipótese que abre a porta a um valoroso e renovado debate, principalmente quando se desembarca na era do processo cooperativo, período informado por um movimento de reforço nos postulados éticos, e cujos reflexos poderão ser visualizados na disciplina dos ônus probatórios.⁴ (grifo nosso)

Sem dúvida, o comportamento da parte pode, em determinado grau, influenciar o convencimento do julgador. Com a maestria que lhe é peculiar, Darci Guimarães Ribeiro, em sua célebre obra “Provas Atípicas”, assevera que:

[...]

4) o art. 332 do CPC prevê: “Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste

³ Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/14251>>. Acesso em: 25 jun 2013.

⁴ CARPES, Artur Thompsen. Prova e participação no processo civil : a dinamização dos ônus probatórios na perspectiva dos direitos fundamentais. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/14251>>. Acesso em: 25 jun 2013, p. 99.

Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa”. E o comportamento processual das partes é um meio legal, porque não é ilegal, moralmente legítimo, não está especificado neste código, porém é hábil para provar a verdade de um fato, em que se funda a ação ou a defesa;

5) o processo sem eu sentido social ou, como querem alguns, instrumental, é um instrumento público eficaz, legítimo e verdadeiro de realização da justiça que foi colocado à disposição das partes pelo Estado, para que elas possam buscar a prestação da tutela jurisdicional, e nenhum instrumento de justiça pode sobreviver fundado em mentira, em conduta ímproba, em má-fé, motivo pelo qual o comportamento da partes influenciará a convicção do juiz;⁵

[...]

Ora, quem dispunha dos elementos comprobatórios dos custos das unidades imobiliárias alienadas era o próprio recorrente. A autoridade autuante concedeu prazos dilatados para apresentação de tais documentos. A recorrente, por sua vez, não os alcançou.

Diante do impasse, entendo que a Fiscalização agiu corretamente. Senão vejamos. Primeiro por desincumbir-se de seu dever probatório, uma vez que comprovou o auferimento de receitas auferidas pela empresa individual. Em seguida por tentar alcançar a correição na determinação da base de cálculo ao buscar quantificar os custos – devidamente comprovados - a serem abatidos das receitas a fim de quantificar a base de incidência do lucro arbitrado. O recorrente, por sua vez, possuía o ônus de ao menos alcançar ao Fisco os documentos que comprovassem os custos em questão. Assim, não restou outra opção à autoridade autuante senão desconsiderar as deduções de custos não lastreadas em documentação. Frise-se: sequer se pode falar em documentação hábil e idônea, pois, em relação às unidades imobiliárias alienadas, nenhum documento foi apresentado.

O dever probatório do Fisco, a meu ver, restou comprovado. Ao recorrente caberia comprovar a existência de documentos que respaldassem os custos das unidades imobiliárias alienadas. Preferiu não fazê-lo como forma de argumento de defesa. Concluo que dar guarida ao argumento do contribuinte afronta a máxima do *venire contra factum proprium*, ou seja, vedação ao comportamento contraditório. Em outras palavras: não se pode conceber que alguém possa se beneficiar da própria torpeza. Bastaria a apresentação da documentação para que a base de cálculo fosse perfeitamente levantada pela autoridade fiscal. Contudo, a recorrente buscou agir de forma a impossibilitar tal correição no procedimento. Seu comportamento, a meu ver, é o forte indício a me convencer de que lhe faltou lealdade processual, sobreprincípio processual que, segundo Darci Guimarães Ribeiro, se sobrepõe aos demais⁶.

Diante da recalcitrância do contribuinte incidem, portanto, as regra dos arts. 841, II, e 845, II, ambos do RIR/99 que rezam que o lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente (art. 841, II) e abandonando-se as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com

⁵ RIBEIRO, Darci Guimarães. *Provas Atípicas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 126.

⁶ RIBEIRO, Darci Guimarães. *Provas Atípicas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 120.

as informações de que se dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios (art. 845,II).

Em situação semelhante, a jurisprudência do CARF consolidou entendimento de que não é possível conceber-se o lançamento condicional. Nesse sentido foi expedida a Súmula CARF nº 49 que dá validade ao lançamento com base no lucro arbitrado quando o contribuinte, devidamente intimado durante o procedimento fiscal, apresenta sua escrituração somente em sede de recurso. Entendo que estamos diante de situação do mesmo quilate, em que o contribuinte busca anular lançamento baseado em seu próprio comportamento anterior, lastreado na negativa de apresentação de documentação que possibilitaria outro escopo no trabalho fiscal. Aqui, ainda, incide um agravante: nem em suas peças de defesa comprovou-se o custo das unidades vendidas.

Desse modo, nesse ponto da autuação, entendo perfeita a conclusão da Fiscalização e também da decisão recorrida.

3.2 DA APLICAÇÃO SIMULTÂNEA DOS ARTIGOS 532 E 534 DO RIR/99

Conforme dito, a questão da aplicação simultânea dos artigos 532 (coeficientes de arbitramento) e 534 (regra específica para arbitramento de lucros de empresas que desenvolvam “atividades imobiliárias”), ambos do RIR/99, foi o principal motivo da exoneração de crédito tributário na decisão recorrida.

À fl. 595 do julgado de primeira instância (item 27), mostra-se evidente que entendeu a Turma julgadora ser possível a aplicação concomitante de ambos os dispositivos. Aliás, mais evidente ainda é o entendimento firmado pela autoridade *a quo* de que se aplica o art. 532 do RIR/99 (coeficientes de arbitramento) para determinação da base de cálculo arbitrada do IRPJ das pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio.

Entendo, contudo, que há norma específica a regular a determinação da base de cálculo do IRPJ arbitrado das pessoas jurídicas que se dediquem a “atividades imobiliárias”. Neste contexto, o arbitramento do lucro deve ser procedido nos termos do art. 534, caput e parágrafo único, do mesmo RIR/99, sem a aplicação dos coeficientes de arbitramento de lucro de que trata o art. 532, c/c arts. 518 e 519, todos do RIR/99, tal qual realizado pela Fiscalização.

As regras de apuração da base de cálculo do lucro arbitrado de que tratam os artigos 532 e 534 do RIR/99 não são aplicáveis simultaneamente, o que reforça a insubsistência da tese defendida pela decisão recorrida. Nesse sentido, há farta jurisprudência do CARF, conforme se observa a seguir:

ARBITRAMENTO DE LUCROS - ATIVIDADE IMOBILIÁRIA - BASE DE CÁLCULO - As regras legais que permeiam o arbitramento de lucros na esfera do IRPJ não se confundem com as que regem outros regimes de tributação. Sobreleva-se na atividade imobiliária um tratamento pontual mais distante do que se empresta às outras atividades. Diversamente das demais em que a legislação estabeleceu um coeficiente que deveria incidir sobre a integralidade da base de cálculo,

desconsiderando-se inclusive quaisquer custos, na hipótese de pessoas jurídicas que se dedicam à venda de imóveis o legislador permitira a dedutibilidade do custo do imóvel, desde que comprovado. 1º CC. / 7ª Câmara / ACÓRDÃO 107-07.676 em 16.06.2004. Publicado no DOU em: 02.03.2005.

ARBITRAMENTO - CONSTRUÇÃO DE PRÉDIOS DE APARTAMENTOS PARA VENDA DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS AUTÔNOMAS - As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de unidades autônomas de prédios residenciais por elas construídos, tendo seus resultados arbitrados por falta de escrituração comercial, adotarão como base de cálculo do IRPJ o valor da receita bruta deduzido dos custos devidamente comprovados. 1º CC. / 5ª Câmara / ACÓRDÃO 105-15.303 em 13.09.2005. Publicado no DOU em: 07.03.2006

Ressalto excerto do voto condutor do primeiro aresto transcrito acima (Acórdão 107-07.676), de lavra do então Conselheiro Neicyr de Almeida: “*Em relação ao custo irrisório, reitera-se que somente são aproveitados os custos lastreados em documentos hábeis e idôneos. Portanto mais do que argumentos, impor-se-ia a juntada dos elementos críveis para que se apreciasse o apelo recursal nesse âmbito.*”

A respeito do tema, a doutrina também se manifesta sobre a prevalência da norma específica sobre a regra geral. Hiromi Higuchi, por exemplo, conclui que “*O art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995, apesar de ter regulado inteiramente a matéria para determinação do lucro arbitrado, quando a receita da atividade da pessoa jurídica é conhecida, o art. 534 do RIR/99 manteve o arbitramento diferenciado para as empresas imobiliárias.*”⁷

A esse respeito, outros pontos merecem destaque.

A decisão recorrida considerou que a receita bruta das atividades imobiliárias, em caso de lucro arbitrado, seria calculada com base no art. 534 do RIR/99 (receita menos custo devidamente comprovado). É possível extrair tal conclusão pelo fato de a Turma julgadora entender que sobre o valor calculado com base em tal dispositivo dever-se-ia aplicar os coeficientes de arbitramento de lucro. Contudo, convém lembrar que:

- o art. 518 do RIR/99 dispõe que a base de cálculo do lucro presumido será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração;
- o *caput* do art. 519 do regulamento determina que considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único, o qual, por sua vez, reza que 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, não se incluindo 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;

⁷ HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e prática. Atualizado até 10-01-2007. 32ª ed. São Paulo: IR Publicação Ltda, 2007, p. 499. em 15/08/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 19/08/2013 por LEONARD

- os parágrafos do art. 519 do mesmo diploma relacionam os coeficientes de presunção de lucro para as diversas atividades, sempre aplicáveis, conforme determina o art. 518, sobre a respectiva receita bruta;
- já o art. 532 do regulamento determina que o lucro arbitrado será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento. Obviamente, tais coeficientes são aplicáveis sobre a receita bruta, tal qual determinam os demais dispositivos sobre o lucro presumido;
- conforme se observa, tanto para o lucro presumido (arts. 518 e 519, em todos os casos), quanto para o lucro arbitrado (regra geral), determina-se a base de cálculo presumida ou arbitrada mediante a aplicação de coeficientes determinados por lei sobre a receita bruta auferida em cada período de apuração (trimestral), acrescidos das demais receitas não contidas na receita bruta;
- por outro lado, determina o art. 534 que *“as pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado”*. (grifo nosso)

Ora, se o art. 534 determina que as “empresas imobiliárias” terão seus lucros arbitrados considerado-se a diferença entre a receita bruta e o custo do imóvel devidamente comprovado, incorreta a conclusão de que tal diferença seja a própria receita bruta. Contudo foi isso que fez a decisão recorrida ao concluir que deve-se aplicar os coeficientes de determinação do lucro arbitrado sobre tal diferença, uma vez que os arts. 518 e 519 do RIR/99 determinam que tais coeficientes são aplicáveis sobre a receita bruta.

Além disso, importante salientar que a base legal do art. 534 do RIR/99 é o art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995, período em que era vedada a opção pelo lucro presumido às “empresas imobiliárias” (na realidade, o art. 36, IV, da mesma Lei nº 8.98/95 impunha a tais empresas a obrigação de adotarem a tributação com base no lucro real). Tal obrigatoriedade de tributação pelo lucro real somente teve fim com o advento da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que revogou o art. 36, IV, da Lei nº 8.981/95 e passou a possibilitar, a partir de 1º de janeiro de 1999, que as “empresas imobiliárias” fossem tributadas com base no lucro presumido. Desse modo, impossível, portanto, que se aplicasse o acréscimo de vinte por cento sobre o coeficiente de lucro presumido para determinação dos coeficientes de arbitramento de lucro de tais atividades. Como se aplicaria, então, o art. 534 durante a vigência do art. 36, IV, da Lei 8.981/95? Obviamente, o lucro arbitrado era a diferença entre a receita bruta e o custo devidamente comprovado (interpretação literal do art. 534).

Pois bem, se o art. 49 da Lei nº 8.981/95 não foi revogado (tanto que compõe o art. 534 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), como alterar sua aplicação com o simples fato de as empresas imobiliárias passarem a poder optar pelo lucro presumido? Como transformar “receita bruta menos custo devidamente comprovado” (art. 534 do RIR/99) em receita bruta para fins de aplicação dos coeficientes de arbitramento? (arts. 518, 519 e 534 do RIR/99)

Há de se traçar, ainda, importante paralelo entre o art. 534 do RIR/99 e o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998. Nesta, ao contrário daquela, o legislador explicitamente equiparou o “lucro bruto” nas operações de compra e venda de veículos usados às operações de

consignação para fins de tributação, ou seja, a diferença entre o preço de venda e o custo de aquisição de veículos usados é considerada receita, nos mesmos moldes aplicáveis às receitas auferidas em operações de consignação. Quisesse o legislador que o “lucro bruto” das operações imobiliárias tivesse tratamento análogo, certamente adotaria expediente similar ao praticado nas operações de revenda de veículos usados.

Ademais, mesmo a regra geral do art. 532 do RIR/99 impõe que a base de cálculo do IRPJ no lucro arbitrado será, em regra, 20% superior à base do lucro presumido. Aplicando-se o entendimento da decisão recorrida de se aplicar primeiro o art. 534 do RIR/99, e após o art. 532 do mesmo diploma, implicaria que, para as empresas imobiliárias, seria mais vantajoso optar pelo lucro arbitrado do que se manter tributado pelo lucro presumido. Ora, qual a lógica que haveria no sistema de se excluir determinado contribuinte do lucro presumido, por descumprimento de suas obrigações acessórias ou por opção vedada em lei, para incluí-lo em outro regime – lucro arbitrado – se este último redundaria em menor carga tributária?

Isso posto, entendo que a conclusão da decisão *a quo* merece ser reformada, restabelecendo-se a autuação, nesse ponto, conforme realizada pela autoridade lançadora.

3.3 DA DEDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

Contudo, no que tange à dedução do imposto de renda recolhidos e pago pelo contribuinte, em sua pessoa física, entendo que a decisão recorrida deve ser confirmada, ou seja, deve ser mantida a exclusão dos valores de IRPF já declarados pelo contribuinte, nos termos da decisão *a quo*.

Tal dedução decorre da mera lógica de não se efetuar cobrança indevida de tributos. No presente lançamento, exige-se da pessoa física, por equiparação, imposto de renda da pessoa jurídica, e o contribuinte, na condição de pessoa física, já recolheu parcelas de imposto de renda sobre tal renda, ainda que de modo equivocado, não há porque não se deduzir o montante já recolhido, ainda que tais pagamentos tenham se dado sob outra rubrica. Assim se faz, sem maiores discussões, quando, em lançamento de ofício de IRPJ com base no lucro arbitrado, se aproveitam os recolhimentos do mesmo imposto sob outras rubricas (lucro real ou presumido, por exemplo), ou quando se exclui o contribuinte do Simples deduzindo-se da exigência fiscal todos os tributos já declarados pelo contribuinte.

Não se admitir a dedução, sob o pretexto de que o contribuinte deveria requerer restituição de tais valores, implicaria cobrança de multa de ofício sobre tal diferença, o que, a meu ver, caracterizaria o enriquecimento sem causa por parte da Fazenda. Ademais, à luz do princípio da eficiência, sem contar os transtornos causados ao contribuinte, oneraria ainda mais a Administração Tributária ante a necessidade de análise de eventual pedido de restituição.

Desse modo, nesse ponto, correta a conclusão da decisão *a quo*.

4 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as arguições de nulidade, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a exigência de IRPJ e CSLL sem aplicação de coeficientes de arbitramento de lucro (arts. 518 e 519, c/c art. 532, ambos do RIR/99), e negar provimento ao recurso voluntário.

Processo nº 12571.720266/2012-29
Acórdão n.º **1402-001.425**

S1-C4T2
Fl. 629

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

CÓPIA