



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

Processo n° 19515.004065/2007-37
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1301-002.178 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria IRPJ - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO
Embargante TRANSCONTINENTAL EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OBSCURIDADE.

Não há obscuridade na decisão embargada quando esta dispensa adendos ou esclarecimentos adicionais por sua própria clareza.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO.

Saneia-se a omissão verificada, decidindo-se a questão não solucionada no acórdão embargado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em ACOLHER PARCIALMENTE os embargos, vencido o Conselheiro Relator Hélio Eduardo de Paiva Araújo nos seguintes termos: (1) REJEITAR as alegações de obscuridade sobre o tema Decadência e de omissão sobre o tema SCCI; (2) RECONHECER a existência de omissão sobre a infração 2 e supri-la, sem efeitos modificativos; e (3) RECONHECER a existência de omissão quanto ao pedido de perícia e supri-la, sem efeitos modificativos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Flávio Franco Corrêa. Designado redator *ad hoc* (Portaria CARF n° 107/2016) o Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

Hélio Eduardo de Paiva Araújo

(documento assinado digitalmente)
Flávio Franco Corrêa - Relator *ad hoc* e Redator designado

O julgamento teve início na sessão de 10 de agosto de 2016, sob a relatoria do Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, sendo naquela ocasião interrompido por pedido de vista. Diante do afastamento definitivo do Conselheiro relator, o julgamento prosseguiu nesta sessão nos termos da Portaria CARF nº 107/2016.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Corrêa Marcelo Malagoli da Silva e Waldir Veiga Rocha. A Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto não participou deste julgamento.

Relatório

Trata-se de apreciar embargos de declaração opostos por TRANSCONTINENTAL EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, em face do acórdão nº 1301-001.768, proferido por esta turma na sessão de 05/02/2015, no qual este colegiado decidiu, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Alega a ora embargante que o acórdão combatido incorreu em obscuridade quanto à preliminar de decadência relativa aos tributos que deveriam ser recolhidos nos três primeiros trimestres de 2002. Ademais, alega quanto ao mérito omissão, obscuridade e contradição, principalmente omissão quanto aos cálculos para fins de determinação do lucro arbitrado, pois, caso admitido o arbitramento, o mesmo só poderia ser efetuado respeitando-se os termos do art. 534, inciso II, do RIR/99.

Alega que nenhuma palavra foi dita no acórdão embargado quanto à necessária aplicação das prescrições contidas no já citado artigo 534, já que a interessada se dedica à venda de imóveis.

Tendo sido apresentados tempestivamente, os embargos foram objeto de despacho de admissibilidade da lavra do Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, o qual entendeu que haviam sido atendidos os requisitos estampados no art. 65 do Regimento Interno (ANEXO II) do CARF, submetendo proposta ao Presidente desta 1ª Turma Ordinária, no sentido de que ele seja admitido e submetido à apreciação do Colegiado.

Tal proposta foi aceita pelo Presidente e incluídos os autos em pauta para regular julgamento por este Colegiado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Relator.

Reprodução do voto do Relator, proferido na sessão de julgamento de 10 de agosto de 2016.

Os embargos são tempestivos e, em face de despacho no sentido de sua admissibilidade, deles conheço.

A embargante insurge-se contra a decisão quanto à obscuridade no que diz respeito à preliminar de decadência e, no mérito, obscuridade quanto à aplicação dos ditames do art. 534 do RIR/99 para fins da determinação do lucro arbitrado.

DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Alega a embargante que o acórdão combatido foi obscuro quanto à alegada preliminar de decadência. Entende ter demonstrado que o seu regime de apuração era o do lucro real trimestral, sujeito ao lançamento por homologação, razão pela qual o termo inicial da contagem do prazo decadencial só poderia ser computado imediatamente após o encerramento do trimestre de apuração, nos termos do art. 150 do CTN.

Entende que esta Turma Julgadora teria inicialmente acolhido os seus argumentos para, ao final, manter a conclusão da DRJ, em razão da ausência de qualquer pagamento, o que, consoante o inarredável posicionamento jurisprudencial vigente e que vincula este órgão colegiado administrativo, transferiria a contagem do início do prazo decadencial do art. 150 para o 173, ambos do CTN.

Ocorre que, no entendimento da embargante, não haveria que se falar em pagamento, dado o fato de que nos trimestres em questão, teria apurado prejuízo fiscal, portanto não haveria necessidade de se efetuar qualquer pagamento.

Assim, percebe-se que o que se discute nestes autos é o alcance do vocábulo homologação. Ou ainda, se a homologação tácita, que se opera sobre os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, se dá somente sobre o pagamento ou sobre toda a atividade do contribuinte, o que incluiria o próprio pagamento, mas não se limitando a ele.

Ou seja, cabe-nos decidir se inexistente o pagamento, em razão de ter apurado o contribuinte prejuízo fiscal, ainda assim estaria o mesmo sujeito às regras do lançamento por homologação previstas no art. 150 do CTN ou se, *contrario sensu*, o não pagamento deslocaria referida contagem para as regras do art. 173 do mesmo diploma legal.

Aqui filio-me à tese defendida pelo Prof. Sacha Calmon, conforme excerto abaixo transcrito:

2. A extensão do vocábulo homologação.

O CTN parece vincular o lançamento por homologação à necessidade de antecipação do pagamento pelo sujeito passivo. De fato, nos dizeres do código,

ocorrerá o lançamento por homologação quando o contribuinte, sem análise prévia da autoridade administrativa, antecipa o pagamento¹.

Todavia, como será visto adiante, o ato administrativo² do lançamento por homologação é confirmatório, e tem por objeto os atos praticados pelo contribuinte relativos à apuração e recolhimento do tributo. Ou seja, diante dos atos materiais de lançamento³ praticados pelo contribuinte (apuração do crédito tributário), e levados a conhecimento do Fisco por meio de declarações e demonstrativos fiscais, caberá à autoridade administrativa a posterior verificação destes atos, dentro do prazo decadencial estabelecido pelo CTN.

Daí ser relevante a resposta à seguinte pergunta: Qual é o objeto da homologação (ainda que tácita) pela autoridade fiscal: o pagamento efetuado pelo contribuinte ou toda a atividade de apuração e recolhimento do tributo?

A resposta correta nos parece ser a atividade de apuração e recolhimento do tributo.

Com efeito, no regime do lançamento por homologação, cabe ao contribuinte fazer o acertamento da obrigação tributária, ou seja, identificar o fato gerador, determinar a base de cálculo (com as adições e exclusões previstas para cada tributo) e sobre ela fazer incidir o tributo na alíquota prevista na lei.

Somente após a conclusão desta atividade é que se poderá calcular o valor do tributo devido, a ser recolhido voluntariamente no prazo estabelecido na lei.

Caberá ainda ao sujeito passivo a obrigação acessória de apresentar ao Fisco declaração fiscal contendo todos os elementos que foram considerados na apuração do crédito tributário.

Tais declarações fiscais são apresentadas justamente para permitir que o Fisco tome conhecimento dos resultados apurados, de modo que possa avaliar se a obrigação tributária foi integralmente adimplida pelo sujeito passivo.

Entretanto, há casos em que a apuração realizada pelo contribuinte, e informada nas declarações fiscais, poderá concluir pela inexistência de tributo devido para determinado período. Como exemplo, tome-se a hipótese de apuração de prejuízo fiscal em um determinado exercício, situação na qual o contribuinte, além de nada ter a recolher a título de IRPJ, terá ainda crédito a seu favor a ser compensado com lucros futuros.

Neste caso, apesar de não haver tributo a ser recolhido, caberá ao contribuinte a obrigação de realizar toda a apuração do período, que deverá ser devidamente registrada em declaração entregue à autoridade fiscal. Caberá ao Fisco, por sua vez, analisar as informações declaradas pelo contribuinte, até mesmo para fins de retificação da declaração e lançamento de diferenças que julgar existentes.

Isto é, mesmo em casos em que não há o recolhimento de tributo, ainda assim estará caracterizado o “lançamento por homologação”.

¹ De fato, é esse o entendimento mais recente do Superior Tribunal de Justiça e de autores consagrados, como Luciano Amaro.

² Não é objeto do presente trabalho a discussão sobre a natureza do lançamento, se ato ou procedimento administrativo. A esse respeito, ver José Souto Maior Borges, em seu Lançamento Tributário.

³ Ver, TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Lançamento por homologação e decadência do direito de constituir o crédito. In. Revista Dialética de Direito Tributário n. 151. Abril de 2008. Ed. Dialética. p. 31.

Logo, a conclusão a que se chega é a de que a “homologação” da autoridade administrativa, seja ela formal ou tácita (pelo decurso do prazo decadencial), atinge não apenas o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, mas sim toda a apuração prévia realizada e informada em declaração do contribuinte.

Esta conclusão é confirmada pela leitura atenta do art. 150 do CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Invertendo a ordem do período, observa-se a seguinte redação: o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. A homologação expressa incidirá sobre a atividade que se levará ao conhecimento do Fisco. É o que ensina Souto Maior Borges⁴:

“ (...) Compete à autoridade administrativa, ex vi do artigo 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento (...)

(...) A atividade homologável não corresponde necessariamente ao pagamento. Conseqüentemente, a terminologia contemplada no CTN é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a ‘atividade’ do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento.”

As lições acima são profundamente esclarecedoras. Andou bem o legislador ao fazer referência a uma atividade exercida pelo contribuinte. E é esta atividade que se sujeita à homologação, sendo o pagamento apenas a conseqüência desta atividade, e não condição essencial para a existência do lançamento por homologação⁵.

Não há razão para reduzir-se a homologação à verificação do pagamento. A atividade de apuração é muito mais abrangente do que o mero pagamento, envolvendo a identificação do fato gerador, a determinação da matéria tributável, a apuração e o recolhimento, caso tenha sido apurado tributo a recolher.

Neste particular, destaque-se que há diversos precedentes do Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que a homologação alcança toda a atividade exercida pelo contribuinte. Veja-se:

“IRPJ – ANO-CALENDÁRIO DE 1992 – DECADÊNCIA. Como o advento da Lei nº8.383, de 30/12/1991, o imposto de renda das pessoas jurídicas melhor se amolda à sistemática de lançamento

⁴ BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. In NOVELLI, Flávio Bauer (coord.) Tratado de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 440-441 e 444-445.

⁵ “O pagamento efetuado pelo contribuinte não é condicional: o que pode ocorrer é que, num controle ‘a posteriori’, ele seja reconhecido como correto (caso em que há homologação expressa com efeito de quitação), insuficiente (caso em que há lugar a um lançamento de ofício), ou excessivo (caso em que há lugar a uma restituição)”. Alberto Xavier, Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. p. 89.

denominada de homologação onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral prevista no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150 do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. A ausência de recolhimentos não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte, da qual pode resultar ou não recolhimentos de tributo. Recurso da PFN negado.” (Ac. CSRF/01-04.410, de 24.02.2003 - sublinhamos)

Fixada esta premissa – a de que toda a atividade de apuração do contribuinte é objeto da homologação pelo Fisco (ainda que tácita), mesmo nos casos de inexistência de recolhimento – parte-se agora para a análise dos efeitos do decurso do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, especialmente no que toca a apuração registrada e declarada pelo contribuinte.

Ou seja, concordo com a tese acima de que o que se homologa, ainda que tacitamente, é a atividade do contribuinte e não o efetivo pagamento. Penso que tal assertiva seja lógica e evidente, pois, uma vez confirmado pelo fisco o pagamento insuficiente, ainda assim não poderia este lançar a parte não adimplida, a menos que tenha havido dolo, fraude ou simulação, situação que compete ao Fisco provar.

Ou seja, ainda que o pagamento seja insuficiente, caso se estivesse homologando tão somente tal ato (o pagamento), creio que não haveria óbice para que se lançasse eventuais diferenças apuradas. Contudo, o que se homologa é toda a atividade do contribuinte, razão pela qual, efetuado pagamento, ou este não sendo realizado em razão da existência de prejuízo fiscal, toda a atividade do interessada estaria abarcada pela homologação tácita.

Na verdade, o que se homologa, como já dito alhures, é toda a atividade do contribuinte, e não apenas o pagamento. Ora, inúmeras ocasiões podem ocorrer em que o contribuinte simplesmente não apura tributo a pagar (no caso do IRPJ, base negativa, prejuízo fiscal, etc.)⁶. Por esse motivo deve ele ser penalizado com um prazo maior para ser fiscalizado? Entendemos que não.

Alberto Xavier⁷ tem ainda outro argumento que parece ser insuperável: condicionar o prazo decadencial a uma atividade do contribuinte daria ao sujeito passivo o poder de alterar o termo inicial do referido prazo em seu benefício, pelo pagamento de uma quantia simbólica. Por exemplo, caso o contribuinte não apure tributo a pagar em determinado período, ao se aproximar do 5º ano subsequente ao fato gerador, basta declarar como valor devido uma quantia irrisória, o que pode encurtar o prazo decadencial em até um ano, dependendo do período de apuração.

Entendo mais acertada a posição de Alberto Xavier, segundo a qual o Fisco homologa toda a atividade do contribuinte, inclusive a apuração das bases, e não apenas o pagamento⁸. Em outras palavras, a contagem do prazo decadencial decorre do regime jurídico a que o tributo está submetido, e não da existência ou não de pagamento.

⁶ Sobre o tema vale conferir: FONSECA, Fernando Daniel de Moura. “Aspectos controvertidos do lançamento. O regime jurídico da homologação” in Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, nº 14, ed. Magister, maio/junho, 2009, p. 14-30.

⁷ Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, Forense, São Paulo, 2005, p. 100.

⁸ Loc. Cit.

Assim, por entender que a homologação tácita dos tributos sujeitos a lançamento por homologação recai sobre toda a atividade do contribuinte, encaminho o meu voto no sentido de reconhecer a preliminar de decadência suscitada pelo contribuinte/embargante.

DO MÉRITO

No mérito, insurge a embargante quanto a omissão no acórdão embargado quanto a aplicação das regras dispostas no art. 534, II do RIR/99 para as suas receitas oriundas da atividade imobiliária (item 02 do Auto de Infração de IRPJ e CSLL)

Alega que, em seu entendimento, o acórdão embargado deixou de enfrentar e decidir sobre sua argüição de que, se cabível o arbitramento, que este deveria se dar em estrita obediência ao já citado art. 534 do RIR para as receitas oriundas da atividade imobiliária.

De fato, ao analisar o acórdão embargado, verifico que a mesmo não tratou da matéria ora tida como omissa.

Compulsando os autos, vejo que o Auto de Infração de IRPJ (fls. 1055 a 1063) e de CSLL (fls. 1064 a 1070), tratou de três tipos de receitas distintas que foram objeto do arbitramento:

1. Receita da Atividade (Prestação de Serviços em Geral): Enquadramento Legal: Art. 532 do RIR/99;
2. Receita da Atividade Imobiliária (Venda de Imóveis): Enquadramento Legal: Art. 534 do RIR/99; e
3. Outras Receitas: Enquadramento Legal: Art. 536 do RIR/99.

Entendo que dentre as três, apenas são objeto destes embargos as receitas da atividade imobiliária contidas no item 2 acima, haja vista que a alegada omissão se deu quanto aos termos do referido art. 534 do RIR/99, o qual trata das atividades imobiliárias.

Desta forma, deixo de analisar os ítems 01 e 03 do auto de infração, passando a debruçar-me apenas sobre o item 2 e a omissão alegada pela embargante.

Compulsando os autos, comprovo o enquadramento legal utilizado para o Item 02 do auto de infração, qual seja, receitas da atividade imobiliária. Contudo, não verifico qualquer fundamento ou explicação quanto à metodologia de cálculo adotada pela fiscalização para fins de se determinar o lucro arbitrado da atividade imobiliária.

Após minuciosa leitura do Termo de Verificação - Arbitramento de fls. 1027-1051, verifico que a fiscalização faz extenso arrazoado sobre os vícios encontrados na escrituração contábil da interessada (falta de apresentação/escrituração de livros auxiliares apesar da utilização de lançamentos globais mensais) e da incorreta contabilização quando da retomada por dação, distrato ou adjudicação, de imóveis anteriormente vendidos, porém não encontro qualquer menção à forma de cálculo utilizada para que se chegasse ao lucro arbitrado das receitas oriundas da atividade imobiliária.

Ademais, noto que no TVA não há sequer uma única menção ao artigo 534 do RIR/99, nem mesmo no item 2 que trata do Direito, onde o auditor transcreve dispositivos legais e regulamentares vigentes à época de ocorrência dos fatos gerados (2002) e que têm relação com a matéria que está sendo tributada.

Concluo, pois, por presunção, que o agente autuante tenha utilizado os percentuais sobre a receita bruta conhecida, nos moldes do artigo 532 do RIR/99, posto que não há qualquer referência à metodologia contida no artigo 534 do mesmo Regulamento..

Assim, entendo que não poderia ter sido aplicado o referido artigo 532, devendo ser, obrigatoriamente, aplicado, para as atividades imobiliárias, os ditames do artigo 534.

Nesse particular, valho-me das palavras do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, exarado no acórdão nº 1402-001.425, em sessão realizada no dia 06/08/2013, *verbis*:

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*

peças 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 10515.303 em 13.09.2005. Publicado no DOU em: 07.03.2006

Ressalto excerto do voto condutor do primeiro aresto transcrito acima (Acórdão 10707.676), de lavra do então Conselheiro Neicyr de Almeida: “Em relação ao custo irrisório, reiterase que somente são aproveitados os custos lastreados em documentos hábeis e idôneos. Portanto mais do que argumentos, imporia a juntada dos elementos críveis para que se apreciase 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.”⁹

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 considerase 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;

⁹ HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e prática. Atualizado até 10012007. 32. ed. São Paulo: IR Publicação Ltda, 2007, p. 499.

- 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), determinase 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 considerandose 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 devese 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 8.981/95 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.

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](#)).

Pois bem, não encontro, como já dito, qualquer menção, seja no TVF, na decisão da DRJ ou no próprio acórdão combatido de que foram obedecidas as regras do art. 534 do RIR/99 para fins de se chegar ao lucro arbitrado do contribuinte.

Assim, entendo que o lançamento seria nulo, quanto a este item pois que não preenchidos os requisitos legais para o seu lançamento.

Dessa forma, por todo o acima exposto, voto no sentido de CONHECER dos embargos, ACOLHENDO-OS, para corrigir omissão existentes, conferindo-lhes efeitos infringentes.

Hélio Eduardo de Paiva Araújo - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

Primeiramente, manifesta o relator que, de acordo com a Embargante, esta Turma Julgadora teria inicialmente acolhido os argumentos manejados em sede de recurso voluntário para, ao final, manter a conclusão da DRJ, em razão da ausência de qualquer pagamento, o que, consoante o entendimento jurisprudencial vigente e que vincula este órgão colegiado administrativo, transferiria a contagem do início do prazo decadencial do art. 150 para o 173, ambos do CTN. Ocorre, todavia, que não haveria que se falar em pagamento, dado o fato de que, nos trimestres fiscalizados, apurou-se prejuízo fiscal. Aí, então, residiria, a obscuridade alegada quanto à preliminar aduzida, relativamente aos tributos que deveriam ser recolhidos nos três primeiros trimestres de 2002.

No entanto, não há obscuridade na decisão embargada, que dispensa adendos ou esclarecimentos adicionais por sua própria clareza. Repare-se no teor da decisão da qual se reproduz o trecho abaixo:

"Conquanto o fundamento da decisão recorrida não seja suficiente a validar suas conclusões, é fato que foi acertada a contagem do prazo pela regra do artigo 173, I, do CTN, **porquanto não há nos autos, consoante exige-se o inarredável posicionamento jurisprudencial vigente e que atrela este pronunciamento administrativo, prova do efetivo pagamento no período em questão**. Sendo assim, é irretorquível a conclusão de que não há falar em decadência, porquanto o período de apuração mais distante remonta ao 1º trimestre de 2002 e a intimação do presente auto de infração ocorreu em 13 de dezembro de 2007. Rejeito, portanto, a preliminar de parcial extinção do crédito tributário, eis que não foi comprovado nos autos os critérios para contagem do prazo decadencial na forma do artigo 150, § 4º, do CTN." (grifei)

Portanto, à luz do que restou acima destacado, a falta de comprovação de pagamento sujeita o início do prazo decadencial ao artigo 173, inciso I, do CTN, conclusão absolutamente alinhada ao pronunciamento do STJ no julgamento do REsp nº 973.733, submetido ao rito dos recursos repetitivos de que trata o artigo 543- C do CPC/1973. Assim, a decisão embargada não se refere à apuração de prejuízo fiscal, porquanto tal fato é irrelevante para a fixação da regra jurídica determinante do *dies a quo* da contagem do prazo decadencial, segundo a interpretação do STJ, no antedito aresto vinculante. Cabe, pois, rejeitar a omissão alegada.

Em outro ponto, a Embargante defende que o acórdão embargado é obscuro, ao tratar da utilização do Sistema de Controle de Crédito Imobiliário – SCCI. Isso porque já manifestara, no recurso voluntário, que o SCCI é o conjunto de registros que supre a necessidade de livros auxiliares, ao passo que a Turma deixou a assentada de que a exigência daqueles livros é necessária para confrontar informações que estão no próprio SCCI. Diante disso, anota que não haveria sentido em se firmar a necessidade de livros auxiliares para confirmar informações registradas no SCCI. Em razão do exposto, requer que sejam explicados os motivos por que a decisão embargada desconsiderou o SCCI como registro cabível, nos termos do artigo 265 do RIR/99.

Não obstante a alegação de obscuridade quanto à utilização do SCCI, impende receber os Embargos, nesse ponto, com a asserção de que teria havido omissão na exposição dos motivos pelos quais a Turma não considerou o SCCI como meio hábil, para fins do disposto no artigo 265 do RIR/99.

Em nenhum momento, tratou-se, no acórdão embargado, dos fins almejados pelo artigo 265 do RIR/99, que se refere às pessoas jurídicas que, de acordo com o balanço encerrado no período de apuração imediatamente anterior, possuem patrimônio líquido superior a um milhão seiscentos e trinta e três mil, setenta e dois reais e quarenta e quatro centavos e utilizem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal. Nesses casos, a pessoa jurídica está obrigadas a manter, em meio magnético ou assemelhado, à disposição da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os respectivos arquivos e sistemas durante o prazo de cinco anos. Todavia, a utilização do sistema de processamento eletrônico, bem como a conservação dos arquivos de dados relacionados àqueles sistemas, não suprem a necessidade da manutenção de livros auxiliares, quando os registros contábeis são efetuados em prazo superior a um dia, conforme § 1º do artigo 258 de RIR/99. Não foi outra a explicação dada pelo acórdão embargado:

“Neste propósito, registro que bem anotou a decisão recorrida que a contribuinte foi intimada (fl. 248/252), a apresentar relatórios de seu Sistema de Controle de Crédito Imobiliário — SCCI e os Livros Auxiliares do Diário, uma vez que havia em sua escrituração lançamentos contábeis **cujos históricos mencionavam o tal sistema, bem como se identificavam lançamentos globais, no último dia do mês**, mais precisamente aqueles identificados nas contas 1.1.3.03.006, 1.1.3.03.007, 1.1.3.03.009 e 1.1.3.03.005, representativas de ativos correspondentes a créditos a receber em situação de liquidação .

[...]

Ora, bem alertou a decisão recorrida que a **escrituração resumida é mesmo facultada, mas não se pode também arredar da conclusão, corolário, por sinal, de que é dever do contribuinte que adotar tal procedimento, manter escriturados os livros auxiliares** que viabilizem a identificação individuada dos lançamentos que compõem o valor total registrado, nos termos do disposto no art. 257 do RIR/99.

Por fim, importa lembrar que a própria contribuinte (fls. 266 – 268), **afirmou que não possuía os mencionados Livros Auxiliares**, ou seja, não dispunha a Fiscalização de método seguro a confrontar os lançamentos resumidos levados a efeito no último dia do mês, de sorte que impunha-se mesmo o arbitramento do lucro, que conforme assentado e pacificado, não é senão forma de apuração legítima, não se caracterizando como sanção ao contribuinte.” (grifei)

Em outra senda, mostra-se transparente que o acórdão embargado não rejeitou a validade do SCCI nem seu emprego como fonte das informações a serem transplantadas para a escrituração eletrônica. O que ficou evidente, a tal respeito, é que, malgrado a existência de documentos e relatórios gerados pelo SCCI, as informações eventualmente geradas por esses meios não podiam ser confrontadas com a escrituração dos livros auxiliares, já que esses livros não existiam:

“Entendo, relativamente a este ponto, que a decisão recorrida e a Fiscalização conferiram correta interpretação aos fatos, porquanto, em verdade, não se rechaçou a utilização do dito sistema, tampouco afirmou-se que não seria ele idôneo para fins de escrituração eletrônica ou controle da contribuinte, antes disso, o que se proclamou, e aí para mim reside o acerto, **foi que os documentos e relatórios gerados a partir desse sistema e apresentados pela contribuinte não continham com o que se confrontar, no âmbito de escrituração da**

contribuinte, ou seja, os registros contábeis que pudessem suprir a os livros auxiliares que deveriam estar em poder da recorrente e que não foram apresentados.” (grifei)

À vista do exposto, deve-se rejeitar a omissão sobre o tema SCCI.

Em seguida, a Embargante retrata que o acórdão embargado deixou de responder à arguição de que, se cabível, o arbitramento, dever-se-ia obedecer o artigo 534 do RI/99.

De fato, a Embargante incitou a discussão, no recurso voluntário, sobre a aplicação do artigo 534 do RIR/99 às receitas de atividade imobiliária (infração de nº 2 do auto de infração), ao passo que a Turma omitiu-s na apreciação da questão formulada, quanto ao tema ventilado. Contudo, a matéria em referência não fora atacada na oportunidade da impugnação tempestiva, o que leva a Embargante, na via estreita dos Embargos, a defrontar-se com os limites demarcados pela preclusão temporal. Nesses termos, supre-se a omissão apontada, decidindo-se, sem efeito modificativo, no sentido de que o julgamento da questão suscitada esbarra no disposto no artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972.

Por fim, a Embargante revela que também arguiu, no recurso voluntário, a nulidade do feito por ausência de perícia. Entretanto, percebo, nitidamente, que a Turma embargada não tratou do assunto, o que a reclama atenção dos julgadores dos presentes Embargos, tendo em vista a necessidade de entregar à Embargante a resposta ajustada às disposições legais.

Quanto ao tema em lume, sou da opinião de que a DRJ já anunciara o entendimento jurisprudencial que orienta as instâncias julgadoras, em face da matéria suprarreferida, *verbis*:

“A prova pericial é possível quando se faz necessário um conhecimento técnico específico, diverso daquele legalmente exigido do ocupante de cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal ou, ainda, quando sua produção, se deixada exclusivamente às forças do contribuinte, exigisse-lhe um esforço desmesurado que inviabilizasse sua consecução.

Depreende-se da leitura dos quesitos formulados pela Impugnante que o objeto da perícia consistiria em produzir provas que já poderiam ter sido carreadas aos autos diretamente por ela, eis que se pretende demonstrar fatos atinentes a sua escrituração contábil e fiscal, prováveis mediante a apresentação de documentos que deveriam estar sob sua guarda.

Por sua vez, a matéria que seria abordada na perícia está compreendida no campo de conhecimento e competência funcional da autoridade julgadora, uma vez que bastaria a contribuinte apresentar sua escrituração e os elementos que lhe dariam suporte, acompanhados dos demonstrativos e explicações necessários.”

Nessas circunstâncias, supre-se a omissão, no que se refere ao pedido de perícia, sem efeitos modificativos.

Em síntese, proponho ao Colegiado REJEITAR as alegações de obscuridade sobre o tema decadência e de omissão sobre o tema SCCI; RECONHECER a existência de omissão sobre a infração 2 e supri-la, sem efeitos modificativos; e RECONHECER a existência de omissão quanto ao pedido de perícia e supri-la, sem efeitos modificativos.

(documento assinado digitalmente)
Flávio Franco Corrêa – Relator designado

Processo nº 19515.004065/2007-37
Acórdão n.º **1301-002.178**

S1-C3T1
Fl. 5.140
