



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

**Processo n°** 19515.721556/2014-75  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** **1302-002.283 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de junho de 2017  
**Matéria** IRPJ. OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO  
**Recorrentes** CYRELA BAHIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA E  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

Ementa:

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO. LIMITE ANUAL DE RECEITA BRUTA. COMPOSIÇÃO. RECEITAS TRIBUTADAS PELO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO - RET. COMPOSIÇÃO.

Inexiste amparo legal para que o contribuinte exclua do cálculo de sua receita bruta anual os valores das receitas submetidas à tributação pelo RET, com vistas à definição do limite para a opção pelo lucro presumido. A lei que instituiu o regime especial apenas estabelece alguns requisitos com vistas a neutralizar os efeitos do RET na apuração dos tributos devidos pela pessoa jurídica com relação às receitas das demais atividades e, a determinação de sua segregação por incorporação, visa apenas assegurar a demonstração correta das bases de cálculo, sejam elas as submetidas ao RET, sejam às não abrangidas pelo benefício fiscal.

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PARA SUA APURAÇÃO. ARBITRAMENTO. OBRIGATORIEDADE. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

Incabível o procedimento da autoridade fiscal de ignorar a falta de apresentação do Lalur pela fiscalizada, e partir para a apuração das diferenças de tributos pelo lucro real, tomando este pelo saldo da conta representativa de Lucros ou Prejuízos do Exercício, olvidando-se que tanto a apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL partem do resultado contábil, mas são sujeitas à adições e exclusões previstas em lei para a sua determinação. Inexistentes os elementos necessários para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, fosse ela trimestral ou anual, não restava outras alternativa à autoridade fiscal senão o arbitramento do lucro.

---

PIS/COFINS. APURAÇÃO PELO FISCO NO REGIME NÃO CUMULATIVO. IRPJ E CSLL. CANCELAMENTO ANTE A AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. ARBITRAMENTO DO LUCRO. RESTABELECIMENTO DA APURAÇÃO PELO REGIME CUMULATIVO ADOTADO PELO SUJEITO PASSIVO.

o regime de apuração não cumulativo do PIS e da Cofins somente é aplicável às pessoas jurídicas submetidas ao lucro real. As pessoas jurídicas submetidas à apuração do lucro presumido ou arbitrado são contribuintes do PIS e da Cofins pelo regime de apuração cumulativo. Assim, se o lançamento que sustentou a exigência do IRPJ com base no lucro real foi cancelado em face da necessidade de arbitramento do lucro, o regime de apuração das referidas contribuições permanece o mesmo adotado pelo sujeito passivo, qual seja, o da cumulatividade, não havendo como subsistir 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 e em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogerio Aparecido Gil, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ester Marques Lins de Sousa, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

## Relatório

Trata-se de recurso de ofício e voluntário interpostos em face do Acórdão nº 11-51.731, de 21 de dezembro de 2015, proferido pela 3ª Turma da DRJ-Recife-PE, que acordou, por maioria de votos em considerar procedente em parte a impugnação, apresentada por CYRELA BAHIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, aos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, lavrados contra si; decisão esta consubstanciada na seguinte ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2011*

*NULIDADE. ATOS E TERMOS PROCESSUAIS.*

*Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa*

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

*Ano-calendário: 2011*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FORMA DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.*

*Quando o contribuinte não faz opção pela tributação com base no Lucro Real anual, nas formas prescritas na legislação fiscal, cumpre efetuar o lançamento de ofício com base no Lucro Real Trimestral, ou com base no Lucro Arbitrado, dependendo do caso.*

*LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL*

*O lançamento reflexo deve observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Ano-calendário: 2011*

*COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO.*

*Mantém-se o lançamento em que não se comprove a alegada existência dos créditos que não foram considerados na apuração realizada pela fiscalização.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Ano-calendário: 2011*

*PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO.*

*Mantém-se o lançamento em que não se comprove a alegada existência dos créditos que não foram considerados na apuração realizada pela fiscalização*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Conforme consta da decisão recorrida, foram lavrados autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, *verbis*:

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os autos de infração de fls. 164/169, fls. 170/175, fls. 176/181 e fls. 182/187 através dos quais foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, IRPJ, à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, CSLL, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, COFINS, e ao Programa de Integração Social, PIS, no valor total de R\$ 39.518.816,09, incluídos juros de mora e multa proporcional de 75%. O lançamento reporta-se ao ano-calendário 2011.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 188/197, o lançamento decorreu da constatação de que a empresa utilizou-se indevidamente da opção pelo lucro presumido tendo em vista que no ano-calendário anterior, 2010, auferiu receitas no montante de R\$ 118.829.990,97, superior ao limite legal estabelecido para exercer a opção, R\$ 48.000.000,00. Conforme quadro demonstrativo à fl. 192.

O acórdão recorrido sintetizou os argumentos trazidos pela contribuinte, *verbis*:

A contribuinte apresentou impugnação, fls.205/324, fazendo, em síntese, as seguintes alegações:

- as receitas auferidas e escrituradas no Regime Especial de Tributação, RET, nos termos da Lei nº 10.931/2004, não devem ser computadas para fins de verificação do limite legal para opção pelo lucro presumido, pede improcedência do lançamento;

- nulidade do lançamento por ofensa ao art. 142 do CTN em razão de equívocos cometidos na apuração do montante dos tributos lançados, vícios materiais insanáveis;

- erro no regime de apuração do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro real anual quando não houve opção por esse regime e a regra geral prevista na legislação é da apuração trimestral do lucro real;

- não houve recolhimentos por estimativas para caracterizar a opção do contribuinte pela apuração do lucro real anual,;

- caberia à autoridade fiscal efetuar a apuração pelo lucro real trimestral ou lucro arbitrado, transcreve jurisprudência do CARF e das DRJ;

- a fiscalização considerou como base de cálculo para apurar o lucro real o lucro líquido contábil obtido pelo saldo da conta 2502003001- Lucro ou Prejuízo do Exercício no valor de R\$ 54.752.120,57, conforme Livro Razão, (doc.05),

deduzindo apenas o valor do lucro presumido declarado, não efetuando os ajustes pelas adições, exclusões e compensações previstos na legislação tributária;

- o lucro líquido contábil não pode ser equiparado ao lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, devendo necessariamente ser ajustado pelas adições, exclusões e compensações, cita jurisprudência do CARF e das DRJ;

- não se admitindo a nulidade material, que sejam efetuadas as recomposições das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL considerando os ajustes necessários conforme se demonstra nos quadros à fl. 233, com base na escrituração contábil (doc. 07) e na planilha de demonstração do lucro real (doc. 06), deduzindo ainda os valores já pagos com base no Lucro Presumido;

- em decorrência da desqualificação da opção pelo lucro presumido, o PIS e a COFINS deveriam ser apurados pelo regime não cumulativo, a autoridade fiscal deveria ter considerado, para apuração do PIS e da COFINS, o direito ao crédito em relação aos custos, despesas e encargos incorridos;

- desqualificando a opção pelo lucro presumido, e por consequência, a apuração do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo, se valendo para o lançamento tributário do regime não cumulativo, a fiscalização não poderia se furtar a reconhecer o crédito relativo aos custos, despesas e encargos;

- pede improcedência do lançamento tributário em razão da inadequada consideração das receitas controladas no Regime Especial de Tributação, RET, para determinação do limite legal para opção pelo lucro presumido;

- ou, seja reconhecida a nulidade do lançamento em razão dos vícios materiais insanáveis decorrentes da indevida apuração da matéria tributável, em afronta ao art. 142 do CTN.

O acórdão recorrido entendeu correto o entendimento da fiscalização quanto à inclusão das receitas tributadas no Regime Especial de Tributação - RET para fins de definição do limite anual para opção pelo lucro presumido relacionadas e cancelou o lançamento de IRPJ e CSLL porque a autoridade fiscal apurou o imposto com base no Lucro Real Anual, quando deveria ter apurado o imposto com base no Lucro Real Trimestral, que seria a regra geral, conforme conclusão extraída do voto condutor do acórdão, verbis:

No caso, a opção pela tributação pelo Lucro Real Anual, com o pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, estabelecida no art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, não foi manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, na forma do art. 3º da mesma Lei.

Portanto, há de se concluir que, para o ano-calendário objeto da autuação, a contribuinte estava sujeita à regra geral de tributação, ou seja, Lucro Real Trimestral. Assim, de acordo com a legislação de regência, o IRPJ deveria ter sido calculado com base nesta forma de tributação, desde que a contribuinte tivesse cumprido as exigências legais estabelecidas para tal, de forma que permitisse a Autoridade Fiscal apurar o Lucro Real Trimestral. Se não fosse possível a determinação do Lucro Real Trimestral, em face da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 530 do RIR/1999, o lançamento deveria ter sido efetuado com base no Lucro Arbitrado.

Diante do exposto, os lançamentos do IRPJ e da CSLL, com base no Lucro Real Anual, não podem prosperar por falta de sustentação legal.

Com relação às exigências relativas ao PIS e à Cofins o acórdão recorrido manteve a exigência integralmente.

Da decisão que exonerou o crédito de IRPJ e CSLL, recorreu-se de ofício à este Conselho, nos termos da Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008.

A contribuinte, foi devidamente cientificada da decisão recorrida em 25/02/2017 (fls. 369) tendo apresentado recurso voluntário em 24/03/2016 (fls. 370), alegando em síntese:

a) Que não procede à acusação fiscal que considerou indevida a opção pelo lucro presumido, em face da apuração de receita bruta superior ao limite legal permitido, uma vez acrescidas as receitas tributadas pelo Regime Especial de Tributação - RET, acolhida pela decisão recorrida, por basear-se apenas na literalidade e análise isolada do disposto no artigo 13, da Lei nº 9.718/98 e do artigo 224, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99)

b) que os dispositivos supramencionados devem ser analisados dentro do contexto do ordenamento jurídico no qual está inserida, uma vez que grande parte de suas receitas encontram-se vinculadas a empreendimentos afetados e sobre os quais a Recorrente fez a opção pelo RET;

c) Que a Lei nº 10.931/04, *"ao instituir o regime especial de tributação aos patrimônios de afetação, estabeleceu no parágrafo 3º, do artigo 4º, que as **receitas, custos e despesas próprios da incorporação imobiliária não devem ser computados na apuração das bases de cálculo dos tributos e contribuições federais devidos pela incorporadora**",* ressaltando ainda que a escrituração contábil de cada incorporação deve ser feita de forma apartada, nos termos do art. 9º da IN.RFB. nº 934/2009;

d) Que *"se, por expressa previsão legal, tais receitas não devem ser computadas na apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, é evidente a impossibilidade de sua inclusão no cômputo para fins de verificação do limite legal para opção pelo lucro presumido, ao qual estarão sujeitas somente as demais receitas auferidas"*

e) Que a legislação específica não trouxe qualquer dispositivo legal que confirme o entendimento da decisão recorrida e da autoridade fiscal e que, ao contrário *"a legislação é cogente quanto à necessidade de segregação das receitas da incorporação afetada optante pelo regime especial de tributação em relação às receitas da incorporadora, motivo pelo qual, se há uma segregação, também não devem compor a receita "para fins de verificação do limite legal para a opção ao lucro presumido"*.

f) Que *"considerando que as receitas próprias auferidas pela Recorrente no ano-calendário de 2010 totalizaram o montante de R\$ 47.833.307,49, conclui-se que não houve a extrapolação do limite legal previsto no artigo 13, da Lei nº 9.718/98, razão pela qual a Recorrente acertadamente optou pelo regime de tributação com base no lucro presumido para o ano-calendário de 2011 e pela sistemática de apuração cumulativa do PIS e da COFINS, nos termos do artigo 8º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e artigo 10º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, devendo ser reformada a decisão recorrida neste ponto";*

g) Que ainda que assim não se entenda. o lançamento contém vícios materiais na apuração da base de cálculo que o inquinam de nulidade material, na medida em que "em respeito ao princípio da não-cumulatividade, a fiscalização, quando do cálculo do PIS e da

COFINS, deveria ter abatido do valor supostamente devido pela Recorrente os créditos relativos aos custos, despesas e encargos incorridos anteriormente;

h) Que não tendo a fiscalização procedido desta forma, em direta afronta ao princípio da não cumulatividade e ao disposto no artigo 142, do Código Tributário Nacional, a decisão deveria ter reconhecido a nulidade do lançamento de PIS e de COFINS, pois caberia à fiscalização apurar tais créditos no momento da realização do lançamento;

i) Que, a título argumentativo, caso não seja reconhecida a nulidade dos lançamentos de PIS e COFINS, devem ser recalculados os débitos de PIS e de COFINS, de forma a se abater o valor dos créditos que teria direito em decorrência dos custos, despesas e encargos incorridos, vinculados às receitas tributadas, *"evitando-se a manutenção do desrespeito ao princípio da não-cumulatividade, insculpido no artigo 195, parágrafo 12, da Constituição Federal e no artigo 4º, da Lei nº 10.833/03 e artigo 8º e seguintes da Instrução Normativa SRF 458/2004"*.

j) Que uma vez que a apuração desses créditos não foi realizada pela fiscalização, a fim de evitar qualquer prejuízo para a sua defesa e ainda a manutenção da cobrança indevida de débitos de PIS e de COFINS, apresenta, junto com o recurso, planilha resumo de apuração dos débitos de PIS e COFINS (doc. 03), bem como as planilhas de apuração dos débitos na forma do artigo 4º, da Lei nº 10.833/03 e artigo 8º e seguintes da Instrução Normativa SRF nº 458/2004. (doe. 04).

k) Esclarece que *"os créditos de PIS e COFINS apurados foram calculados considerando os custos orçados para cada um dos empreendimentos "Club House", "Viva Cor" e "Podium Vila Leopoldina", não incluídos no RET, sendo que a apropriação dos créditos deu-se de acordo com o recebimento das respectivas receitas de venda, nos termos do artigo 4º, parágrafo 3º, da Lei nº 10.833/2003 e artigo 9º, parágrafo 1º, da Instrução Normativa SRF nº 458/2004"*;

l) Reafirma a existência de nulidade material no lançamento do IRPJ e CSLL em decorrência da suposta opção indevida pela tributação com base no lucro presumido, tendo em vista que *"a autoridade fiscal deveria ter aplicado o disposto no inciso IV, do artigo 530, do RIR/99<sup>7</sup>, o qual expressamente prevê que o imposto, devido trimestralmente, será determinado com base no lucro arbitrado, no caso de o contribuinte optar indevidamente pelo lucro presumido"*;

m) Que ainda que se entenda correta a aplicação do lucro real (seja anual ou trimestral) os lançamentos do IRPJ e da CSLL seriam nulos uma vez que a fiscalização considerou como base de cálculo do IRPJ e da CSLL o lucro líquido contábil indicado no saldo da conta contábil "2502003001 Lucro ou Prejuízo do Exercício", no montante de R\$ 54.752.120,57 sem proceder *"os devidos ajustes, conforme previsto no artigo 247, do RIR/99, que define o lucro real, e o artigo 2º, alínea "c", da Lei nº 7.689/88, com alterações introduzidas pela Lei nº 8.034/1990, que define a base de cálculo da CSLL"*;

n) Que o lucro líquido contábil não pode ser equiparado diretamente ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, devendo ser ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação tributária, conforme a jurisprudência do CARF;

o) Que o erro cometido pela fiscalização importa em nulidade material dos lançamentos de IRPJ e de CSLL por clara ofensa ao disposto no artigo 142, do Código Tributário Nacional;

p) Que, "*caso não se reconheça a nulidade material dos lançamentos, o que também se admite apenas para fins de argumentação, é de rigor, ao menos, a adequação e recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL utilizadas pela autoridade fiscal, em conformidade com os ajustes previstos na legislação tributária, tal como demonstrado pela Recorrente em sede de impugnação nos parágrafos 64 a 66, aos quais a Recorrente faz remissão para que sejam analisados juntamente com estas razões recursais*";

q) que, "*caso seja mantido o lançamento ora impugnado, quando da cobrança do crédito tributário constituído, não sejam exigidos juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do disposto no artigo 161, do Código Tributário Nacional, conforme já decidido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do recurso especial interposto nos autos do processo administrativo nº 10680.002472/2007-23, realizado na sessão do dia 09.11.2010*".

A contribuinte apresentou, ainda, contrarrazões ao Recurso de Ofício (fls. 413/426), na qual defende a correção do entendimento do acórdão recorrido que cancelou o lançamento do IRPJ e da CSLL tendo em vista que a autoridade fiscal procedeu ao lançamento desses tributos no regime de apuração anual, quando a lei prevê que aplica-se a regra geral de apuração trimestral quando o contribuinte não manifesta sua opção pelo regime de apuração anual, mediante o pagamento mensal de estimativas, o que não ocorreu de fato. Ao final, reitera as razões subsidiárias, já trazidas no seu recurso voluntário, caso se entenda por dar provimento ao recurso de ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Trata-se de apreciar recurso voluntário e de ofício, interpostos em face do 11-51.731, de 21 de dezembro de 2015, proferido pela 3ª Turma da DRJ-Recife-PE.

### Recurso de Ofício

Em face da exoneração parcial do crédito pelo acórdão recorrido foi interposto recurso de ofício pelo colegiado *a quo*.

O recurso de ofício deve ser conhecido, pois o valor exonerado extrapola o limite fixado pelo Ministro da Fazenda, por meio da Portaria MF. nº 63, de 09/02/2017 (créditos de tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00).

A decisão recorrida, embora tenha concordado com o entendimento da fiscalização quanto à inclusão das receitas tributadas no Regime Especial de Tributação - RET para fins de definição do limite anual para opção pelo lucro presumido, cancelou o lançamento de IRPJ e CSLL porque a autoridade fiscal apurou o imposto com base no Lucro Real Anual, quando deveria ter apurado o imposto com base no Lucro Real Trimestral, que seria a regra geral.

Assim passo a apreciar integralmente a matéria litigiosa, devolvida a este colegiado por meio do recurso de ofício.

A contribuinte, em sua impugnação, defendeu que os valores das receitas tributadas pelo Regime Especial de Tributação, regido pela Lei nº 10.931/2004, não devem se considerada na receita bruta total da empresa, para fins de definição limite de opção pelo regime de apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido (R\$ 48.000.000,00 anuais) que fora estabelecido pelo art. 13 Lei nº 9.718/1998, defendendo a necessidade de uma interpretação sistemática de ambas as legislações, uma vez que a lei não estabelece expressamente qual o critério a adotar em tal situação.

A decisão recorrida, amparada na Solução de Consulta nº 33 SRRF 03/Disit, entendeu que estava correto o entendimento fiscal de que os valores das receitas tributadas em separado no RET deveriam compor o montante da receita bruta para fins de apuração do lucro presumido.

Penso que, de fato, ante à inexistência de uma definição legal clara a respeito da matéria, impõe-se analisar conjuntamente o que estabelece a lei que fixou o limite para a opção pelo lucro presumido (Lei nº 9.718/98) e os termos fixados na lei que criou o RET (Lei nº 10.931/2004).

O art. 13 da Lei nº 9.718/1998, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, dispôs que "*A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido*".

O conceito de receita bruta referido no dispositivo é, iniludivelmente, aquele consagrado no art. 279 do RIR/99, amparado na Lei nº 4.506/1964, *verbis*:

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

*Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.*

Por outro lado, a Lei nº 10.931/2004, que instituiu o REGIME ESPECIAL TRIBUTÁRIO DO PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO - RET, estabeleceu em seu art. 4º que para cada incorporação submetida ao regime especial de tributação, a incorporadora ficará sujeita ao pagamento equivalente a sete por cento da receita mensal recebida, o qual corresponderá ao pagamento mensal unificado do seguinte impostos e contribuições: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Os parágrafos 1º a 4º do art. 4º da Lei nº 10.931/2004, estabelece a forma de exclusão das receitas, custos e despesas próprios das incorporações submetidas ao RET, na apuração da base de cálculo dos tributos e contribuições devidos pela pessoa jurídica nas demais atividades empresariais, *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: (Redação dada pela Lei nº 12.024, de 2009)*

*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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

§ 4º *Para fins do disposto no § 3º deste artigo, os custos e despesas indiretos pagos pela incorporadora no mês serão apropriados a cada incorporação na mesma proporção representada pelos custos diretos próprios da incorporação, em relação ao custo direto total da incorporadora, assim entendido como a soma de todos os custos diretos de todas as incorporações e o de outras atividades exercidas pela incorporadora. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

Da leitura do dispositivo acima verifica-se que a lei que instituiu o RET cuidou de disciplinar que as receitas (e respectivos custos e despesas) obtidos com as incorporações submetidas à tributação pelo RET não deveriam ser computadas na apuração dos tributos devidos pela pessoa jurídica com relação às demais incorporações não submetidas ao RET ou, ainda, a outras atividades.

Ou seja, disciplinou tão somente que as operações tributadas pelo RET não viessem a afetar as bases de cálculo dos tributos devidos pelas atividades não incluídas naquele regime especial.

Em momento algum a norma trata da receita das incorporações submetidas ao RET, como decorrentes de atividades alheias ou separadas da pessoa jurídica, que justificasse a sua exclusão no cálculo do limite anual de opção pelo lucro presumido. O fato do art. 7º determinar a escrituração segregada de cada incorporação submetida ao RET, não conduz à conclusão de que se trata de uma apuração dissociada do resultado global da pessoa jurídica.

O que a lei busca é tão somente neutralizar os efeitos do RET na apuração dos tributos devidos pela pessoa jurídica com relação às receitas das demais atividades e sua segregação visa apenas assegurar a demonstração correta das bases de cálculo, sejam elas as submetidas ao RET, sejam às não abrangidas pelos benefícios.

Por todo o exposto, entendo que inexistente amparo legal para que o contribuinte exclua do cálculo de sua receita bruta anual os valores das receitas submetidas à tributação pelo RET, com vistas à definição do limite para a opção pelo lucro presumido.

Assim, mantenho a decisão recorrida quanto ao entendimento nela esposado.

Com relação à apuração dos tributos devidos, analisando os elementos constantes dos autos, entendo que assiste razão à contribuinte quanto ao erro na sua determinação pela autoridade fiscal.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 188/196), a autoridade lançadora, depois de justificar o afastamento da tributação pelo lucro presumido, conclui que "*como a empresa possui contabilidade, não há que se falar em arbitramento de lucro, uma vez que através da contabilidade temos conhecimento do lucro real*" (fls. 192).

Ato contínuo passa a demonstrar a apuração das diferenças dos tributos que entende devidos, adotando como base, tanto para o Lucro Real como Base de Cálculo da CSLL, o saldo da conta 2502003001 - Lucros ou Prejuízos do Exercício, no montante de R\$ 54.752.120,57.

Verifica-se, segundo relato da autoridade fiscal no subitem 4.2 do TVF, que esta intimou à fiscalizada a "*Retificar sua DIPJ de Lucro Presumido para Lucro Real Trimestral, apresentar o LALUR dos 4 trimestres de 2011, apresentar apuração do lucro real trimestral, (...)*". (fls. 190).

Examinando as respostas da fiscalizada (anexadas as fls. 93/163), que esta desde logo, ao entender como correta sua opção pelo lucro presumido, rejeitou a retificação de suas obrigações acessórias solicitadas pela fiscalização e defendeu que, se este não fosse o entendimento do Fisco, o lucro deveria ser arbitrado, com base no inciso IV, do artigo 530 e 532 do RIR/1999 (fls. 96/97).

Na resposta apresentada ao Termo de Reintimação Fiscal nº 1 (fls. 98/100), a fiscalizada reitera seu posicionamento de não se ver obrigada a retificar suas obrigações acessórias (DIPJ/Lalur) do período sob fiscalização e a defender o arbitramento do lucro. Não obstante, ressalta que "*caso esta fiscalização entenda pela necessidade de análise de qualquer documento contábil ou fiscal do período de apuração em questão, a intimada coloca-se à disposição para apresentá-los, como vem procedendo durante todo o decurso do procedimento fiscal*".

Entendo que o equívoco da autoridade fiscal foi além daquele apontado na decisão recorrida, concernente à eleição da base de cálculo do lucro real por período anual ao invés de trimestral.

A hipótese, diante da ausência dos livros fiscais necessários para a apuração do lucro real, por qualquer de suas formas, é sim de arbitramento de lucro.

Senão vejamos o que dispõe o art. 47 da Lei nº 8.981/1995, *verbis*:

**Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:**

*I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o [Decreto-Lei nº 2.397, de 1987](#), não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;*

*II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:*

*a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*

*b) determinar o lucro real.*

*III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;*

**IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;**

*V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no [§ 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958](#);*

*VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.*

**VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)**

Ora, além da previsão expressa no inc. IV, o inc. VIII determina o arbitramento do lucro quando o "contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977" - (leia-se: LALUR).

A autoridade fiscal simplesmente ignorou a falta de apresentação do Lalur e partiu para a apuração das diferenças de tributos pelo lucro real, tomando este pelo saldo da conta representativa de Lucros ou Prejuízos do Exercício, olvidando-se que tanto a apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL partem do resultado contábil, mas são sujeitas à adições e exclusões previstas em lei para a sua determinação.

Ora, inexistentes os elementos necessários para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, fosse ela trimestral ou anual, não restava outra alternativa à autoridade fiscal senão o arbitramento do lucro.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

### **Do Recurso Voluntário**

O recurso voluntário versa sobre as exigências do Pis e da Cofins, mantidas pela decisão recorrida e objeto do recurso voluntário interposto pelo contribuinte.

Esta exigência fiscal decorre diretamente do lançamento do IRPJ e da CSLL realizados sob o lucro real, pois o contribuinte recolhera ditas contribuições com base no regime de apuração cumulativo estabelecido pela Lei nº 9.718/1.998.

Em face da mudança do regime de apuração do lucro da recorrente, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento das diferenças pelo regime de apuração não cumulativo estabelecido nas leis nº 10.637/2002 (Pis) e 10.833/2003 (Cofins).

A recorrente em seu recurso voluntário, reitera quanto ao PIS e à Cofins os argumentos relacionados à exigência do IRPJ e da CSLL, no tocante à legitimidade de sua opção pelo lucro presumido e, que, não se acolhendo tal premissa que o lançamento contém vícios materiais na apuração da base de cálculo, na medida em que a autoridade fiscal não

reconheceu a existência de nenhum crédito a que teria direito de abater das referidas contribuições, uma vez modificada a sua apuração para o regime não cumulativo.

Entendo que, por decorrência lógica dos fundamentos externados no voto condutor do recurso de ofício, os lançamentos do Pis e da Cofins, não podem subsistir.

Como conclui ao analisar o recurso de ofício, a autoridade fiscal deveria ter procedido ao arbitramento do lucro para a apuração do IRPJ e da CSLL, pois não tinha elementos para sua apuração pelo lucro real.

Ora, o regime de apuração não cumulativo do PIS e da Cofins somente é aplicável às pessoas jurídicas submetidas ao lucro real. As pessoas jurídicas submetidas à apuração do lucro presumido ou arbitrado são contribuintes do PIS e da Cofins pelo regime de apuração cumulativo, previsto na Lei nº 9.718/1998, conforme estabelecido no art. 8º, inc. II da Lei nº 10.637/2002 (que instituiu o regime não cumulativo do PIS) <sup>1</sup> e o art. 10, inc. II da Lei 10833/2003 (que instituiu o regime não cumulativo da Cofins) <sup>2</sup>.

Tal definição não se dá em tese, mas sim no caso concreto.

É certo que, conforme sustentado na análise do recurso de ofício, pelas normas que regem o IRPJ a contribuinte não poderia ter optado pelo lucro presumido no período de apuração objeto deste processo administrativo fiscal - PAF. Não obstante, o seu enquadramento no lucro real estava sujeito ao preenchimento de outros requisitos que, no meu entender, não foram atendidos, restando como única alternativa, neste período de apuração, o arbitramento do lucro.

Assim, se o lançamento que sustentou a exigência do IRPJ com base no lucro real foi cancelado em face da necessidade de arbitramento do lucro, o regime de apuração das

---

<sup>1</sup> Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

[...]

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

[...]

<sup>2</sup> Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

[...]

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

[...]

Processo nº 19515.721556/2014-75  
Acórdão n.º **1302-002.283**

**S1-C3T2**  
Fl. 506

---

referidas contribuições permanece o mesmo adotado pela fiscalizada, qual seja, o da cumulatividade, não havendo como subsistir a exigência.

Deixo de apreciar os demais argumentos da recorrente, relacionados à apuração das bases de cálculo das referidas contribuições e a incidência de juros sobre a multa, por entender que restam prejudicadas diante do quanto foi acima externado.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator