

Arbitramento do lucro para as empresas do ramo imobiliário

Gilberto de Castro Moreira Junior *

Elaborado em 04.2008.

Em relação à base de cálculo do lucro arbitrado para as empresas que se dedicam à atividade imobiliária, é necessário, por primeiro, traçar um esboço da evolução legislativa para depois dirimir as controvérsias existentes acerca do tema.

Quando conhecida a receita bruta, os artigos 48 a 50 da Lei nº 8.981/95, publicada em 23.01.95, definiram a base de cálculo do lucro arbitrado [01]. Destaque-se, a seguir, o artigo 49 que dispôs sobre a situação 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:

"Art. 49 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 o custo do imóvel devidamente comprovado.

Parágrafo único. O lucro arbitrado será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio mês." [02]

Posteriormente, a Lei nº 9.249, publicada em 27.12.95, revogou expressamente os artigos 48 [03] e 50 [04] da Lei nº 8.981/95 e seu artigo 16 estabeleceu que:

"Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento." [05]

O artigo 27 da Lei nº 9.430/96, ao tratar do assunto, referiu-se expressamente a determinados artigos das Leis nºs 8.981/95 e 9.249/95:

"Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

§ 1º Na apuração do lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, os coeficientes de que tratam os incisos II, III e IV do art. 51. da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, deverão ser multiplicados pelo número de meses do período de apuração.

§ 2º Na hipótese de utilização das alternativas de cálculo previstas nos incisos V a VIII do art. 51. da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o lucro arbitrado será o valor resultante da soma dos valores apurados para cada mês do período de apuração."

Com a edição da Lei nº 9.718, publicada em 28.11.98, a partir de 1º de janeiro de 1999, as pessoas jurídicas que se dediquem à compra e venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil passaram a poder optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (artigos 13 e 14).

Diante das regras estabelecidas nas disposições legais em comento, duas seriam as possíveis interpretações em relação a qual deve ser a base de cálculo do lucro presumido das pessoas jurídicas que se dediquem à compra e venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil:

a) o lucro arbitrado dessas pessoas jurídicas deveria corresponder à receita bruta menos o custo do imóvel devidamente comprovado [06]; e

b) o artigo 27 da Lei nº 9.430/96, que faz menção expressa ao artigo 16 da Lei nº 9.249/95, teria revogado tacitamente o artigo 49 da Lei nº 8.981/95, por força do disposto no § 1º, do artigo 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, e a base de cálculo do lucro arbitrado seria o resultado da aplicação de um percentual (in casu, 9,6%) sobre a aludida receita [07].

Ocorre, no entanto, que somente umas das interpretações deve prevalecer.

Iniciando nossa análise pelo item b) supra, quer nos parecer, em princípio, ter havido realmente a revogação do artigo 49 da Lei nº 8.981/95 pelo artigo 27 da Lei nº 9.430/96, ainda que não expressamente como foi feito em relação aos artigos 48 e 50 do primeiro diploma legal.

Talvez o fato das pessoas jurídicas que se dediquem à compra e venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil não estarem listadas nas atividades sujeitas aos percentuais fixados no artigo 15 Lei nº 9.249/95, bem como não poderem optar pela tributação com base no lucro presumido quando da edição da referida Lei 9.249, tenha feito com que o legislador mantivesse em vigor a regra anterior e criasse um percentual específico para as instituições financeiras, cuja atividade também não estava relacionada no artigo 15, justamente por lhes ser vedada a opção pelo lucro presumido.

Ocorre, todavia, que, com a edição da Lei nº 9.430/96, o lucro arbitrado passou a ser determinado pela soma do valor resultante dos percentuais tratados no artigo 16 da Lei nº 9.249/95, quando a receita bruta for conhecida, acrescido dos "ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período".

Não há qualquer referência ao artigo 49 da Lei nº 8.981/95 no artigo 27 da Lei nº 9.430/96, mas apenas ao artigo 16 da Lei nº 9.249/96. As referências relativas à Lei nº 8.981/95 limitam-se apenas aos artigos 31 e 51. Trata-se, portanto, de uma revogação tácita em que a lei posterior afastou a anterior por ter regulado inteiramente a matéria, conforme regra estabelecida no § 1º, do artigo 2º, da Lei da Introdução ao Código Civil.

A Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 990/96, que originou a Lei nº 9.430/96, diz que o objetivo dos artigos que tratam do lucro presumido da referida Lei é a adequação às novas regras de apuração do imposto de renda, o que demonstra a clara intenção do legislador de somente manter em vigor aquilo que foi expressamente previsto naqueles artigos [08].

Ainda que se entenda que o artigo tratar-se-ia de norma especial, Rubens Limongi França, resumindo as regras de Unger, é preciso ao afirmar que "se uma nova lei se declara como absoluta e é aplicável a todos os casos, as exceções da velha norma serão tidas como abolidas" [09].

No mesmo sentido é o ensinamento de Maria Helena Diniz, parafraseando Paulo de Lacerda:

"Quando a nova norma vier a regular diversa e inteiramente a matéria regida pela anterior, está poderá ser tida como revogada, seja geral ou especial, pois haverá aniquilamento total das 'leis reguladoras da matéria, sem distinguir entre gerais e especiais, como condição inelutável para a implantação de um regime jurídico integral diferente."
[10]

A simples interpretação, por outro lado, de que somente o artigo 49 da Lei nº 8.981/95 seria aplicável, para fins de determinação do lucro arbitrado das pessoas jurídicas que se dediquem à compra e venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil, ainda que consideremos, apenas para fomentar os debates, não ter havido a revogação anteriormente mencionada, não se sustenta, já não que leva em consideração o sistema normativo como um todo. Somente através de uma interpretação sistemática é que se torna possível verificar que o artigo 27 da Lei nº 9.430/96 sintetizou a determinação do lucro arbitrado.

A interpretação sistemática deve ser definida como uma operação que consiste em atribuir a melhor significação, dentre várias possíveis, aos princípios, às normas e aos valores jurídicos, hierarquizando-os num todo aberto, fixando-lhes o alcance e superando antinomias, a partir da conformação teleológica, tendo em vista solucionar os casos concretos [11]. Dito de outra forma, a interpretação sistemática, quando compreendida em profundidade, é aquela que se realiza em consonância com a rede hierarquizada, máxime na Constituição, tecida por princípios, normas e valores considerados dinamicamente e em conjunto. Assim, ao se aplicar uma norma, está-se aplicando o sistema inteiro [12]. Interpretar sistematicamente implica, então, excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema [13].

Obviamente que existem limites à interpretação sistemática, pois "ao aplicador do Direito – por mais ampla que seja sua necessária liberdade de interpretação – não é dado, subjetivamente, criar ou atribuir significados arbitrários aos enunciados normativos, nem tampouco ir além do sentido lingüisticamente possível, um sentido que, de resto, é conhecido e/ou fixado pela comunidade e para ela funciona como limite da interpretação."
[14]

Se, portanto, fosse realizada uma interpretação sistemática das normas em vigor para fins de apuração do lucro arbitrado das pessoas jurídicas que se dediquem à compra e venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção

civil, sem avançar o limite permitido ao intérprete, a conclusão a que também se poderia chegar é que a apuração da receita bruta conforme o artigo 49 da Lei nº 8.981/95, ou seja, levando-se em consideração o custo do imóvel devidamente comprovado, desrespeita o princípio constitucional da isonomia, pois apenas as pessoas jurídicas que se dediquem à atividade imobiliária deduziriam os custos da receita bruta para fins de apuração do lucro arbitrado, enquanto todos os outros contribuintes aplicariam um percentual sobre a receita bruta cheia.

Alexandre de Moraes tudo esclarece a respeito do princípio da isonomia:

"O intérprete/autoridade pública não poderá aplicar as leis e atos normativos aos casos concretos de forma a criar ou aumentar desigualdades arbitrárias. Ressalte-se que, em especial o Poder Judiciário, no exercício de sua função jurisdicional de dizer o direito ao caso concreto, deverá utilizar os mecanismos constitucionais no sentido de dar uma interpretação única e igualitária às normas jurídicas." [15]

O Conselho de Contribuintes, no entanto, exarou algumas decisões (englobando períodos anteriores e posteriores à possibilidade de adoção do lucro presumido pelas pessoas jurídicas que se dediquem à atividade imobiliária) que, se analisadas somente as ementas, concluem pela aplicabilidade isolada do artigo 49 da Lei nº 8.981/95 ao lucro arbitrado das pessoas jurídicas que se dediquem à compra e venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil [16].

Verificando, porém, os votos dos relatores dos acórdãos mencionados no parágrafo anterior, percebe-se que a redação é um tanto quanto ambígua em alguns trechos e conclusiva em outros, podendo ensejar dúvidas em relação ao correto entendimento dos julgadores, senão vejamos:

"... A questão a ser dirimida se resume na identificação objetiva da base de cálculo para incidência do IRPJ.

Se a base de cálculo é a diferença entre o preço da venda e os custos ou se é representada por 9,6% da receita bruta.

Como regra geral, a tributação é estabelecida mediante a definição de um percentual como sendo admitido pela legislação para representar a margem ou o lucro estimado ou arbitrado. Como a contabilidade não se presta para identificar o verdadeiro resultado da empresa, o percentual arbitrado substitui o resultado contábil e serve como base de incidência do IRPJ. Nesses casos não são admitidas deduções a título de custos ou despesas operacionais, uma vez que se presume estarem consideradas na definição do percentual do arbitramento (Diferença entre o percentual de arbitramento e 100%).

O artigo 49 da Lei nº 8.981/95, porém, definiu para os casos de venda de imóveis construídos para venda, adquiridos para revenda, loteamento de terrenos e incorporação de prédios em condomínio, a base de tributação na forma de lucro arbitrado, o valor da receita bruta trimestral deduzida do custo devidamente comprovado.

Quebrou-se a sistemática de simples aplicação de um percentual sobre a receita bruta, passando-se a adotar um verdadeiro lucro financeiro, pelo cotejo entre os valores recebidos pela venda e os valores desembolsados como custo.

Sem dúvida é um arremedo do lucro real, mas é regra definida em norma legal e deve ser adotado. Como se pode observar no processo, a autoridade lançadora, como a autoridade julgadora, já deduziram da base de cálculo o montante dos custos comprovados.

O pleito da recorrente é a combinação dos dois mecanismos de cálculo.

Primeiro ela deduz do valor das receitas o montante dos custos comprovados e depois pretende aplicar sobre tal resultado o percentual de 9,6% definido para a atividade de construção por empreitada.

(...)

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento." (Acórdão n.º105-15.303, da 5ª Câmara do 1º CC. Relator José Carlos Passuello. Sessão de 13.09.05, g.n.).

"As regras legais que permeiam o arbitramento de lucros na esfera do IRPJ não se confundem com as que regem a forma de apuração voltada para outros regimes de tributação e para outros tributos, a exemplo da CSLL. E, nessa atividade, ainda se sobreleva um tratamento pontual mais distante do que se empresta às outras atividades. E mais: diversamente das outras atividades em que a legislação estabelecera um coeficiente que deveria incidir sobre a integralidade da base de cálculo, desconsiderando-se inclusive, quaisquer custos, no caso de pessoas jurídicas que se dedicam à venda de imóveis o legislador permitira a dedutibilidade do custo do imóvel, desde que comprovado." (Acórdão n.º 107-07.676, da 7ª Câmara do 1º CC. Relator Neycir de Almeida. Sessão de 16.06.04, g.n).

"Ao contrário do que afirma a recorrente, esse dispositivo legal não foi revogado. O art. 16 da Lei nº 9.249/95, alterou a determinação do lucro arbitrado, mas, não revogou o art. 49 da Lei n 8.981/95, tanto é que consta do RIR/99.

Da combinação do art. 49 da Lei nº 8.981/95, com o art. 24 da Lei nº 9.249/95, verifica-se que não havendo custo conhecido, porque a escrita foi considerada imprestável, o custo é zero e toda a receita deveria ser considerada como Lucro.

Entretanto, a fiscalização utilizou critério mais benéfico à contribuinte ao apurar as receitas de unidades imobiliárias vendidas pela proporção dessa receita nas receitas totais, o que equivale a aproximadamente 34%, e em seguida multiplicar esse percentual pelo valor total dos depósitos bancários. Esse valor deveria ser considerado como Lucro, uma vez que a escrita foi considerada imprestável. E sendo mais favorável à contribuinte não há razão para considerar o lançamento indevido." (Acórdão n.º 107-08.581 da 7ª Câmara do 1º CC. Relatora Albertina Silva Santos de Lima. Sessão de 25.05.06, g.n.).

Em que pese o entendimento do Conselho de Contribuintes, malgrado controverso, parece-nos que a melhor interpretação dos dispositivos legais acerca do lucro arbitrado das pessoas jurídicas que se dediquem à compra e venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil é a sistemática, no sentido de que a base de cálculo seria o resultado da aplicação do percentual (in casu, 9,6%) sobre a

aludida receita (de acordo com o 16 da Lei nº 9.249/95), conforme determina o artigo 27 da Lei nº 9.430/96.

Notas

01 Quando a receita bruta não for conhecida, os artigos 51 e 55 da Lei nº 8.981/95 estabelecem que:

"Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;

II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;

IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

§ 1º As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade.

§ 2º Para os efeitos da aplicação do disposto no inciso I, quando o lucro real for decorrente de período-base anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período-base considerado.

§ 3º Para cálculo da atualização monetária a que se referem os incisos deste artigo, serão adotados os índices utilizados para fins de correção monetária das demonstrações financeiras, tomando-se como termo inicial a data do encerramento do período-base utilizado, e, como termo final, o mês a que se referir o arbitramento.

Art. 55. O lucro arbitrado na forma do art. 51 constituirá também base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988."

02 O artigo 534 do RIR/99 reproduz o artigo 49 da Lei nº 8.981/95, apenas trocando a palavra mês por trimestre.

03 "Art. 48. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação do percentual de quinze por cento sobre a receita bruta auferida.

Parágrafo único. Nas seguintes atividades o percentual de que trata este artigo será de:

a) trinta por cento sobre a receita bruta, no caso de venda no país, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas jurídicas estabelecidas no exterior, quando faturadas diretamente ao comprador;

b) trinta por cento sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços em geral, inclusive serviços de transporte;

c) três por cento sobre a receita bruta de revenda de combustíveis derivados de petróleo e álcool etílico carburante;

d) 45% sobre a receita bruta auferida com:

d.1) a administração ou locação de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d.2) a prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

d.3) as atividades mencionadas no inciso III do art. 36. desta Lei."

04"Art. 50. A sociedade civil de prestação de serviços relativos a profissão regulamentada, submetida ou não ao regime de tributação de que trata o Decreto-lei nº 2.397, de 1987, terá o seu lucro arbitrado deduzindo-se da receita bruta mensal os custos e despesas devidamente comprovados.

Parágrafo único. No caso de sociedade civil de prestação de serviços relativos a profissão regulamentada, submetida ao regime de tributação de que trata o Decreto-lei nº 2.397, de 1987, o lucro arbitrado ficará sujeito à incidência do imposto de renda calculado com base na tabela progressiva mensal, e na declaração de rendimentos."

05 Os artigos 532 e 533 do RIR/99 reproduziram o artigo 16 da Lei nº 9.249/95.

06 Cf. resposta à pergunta nº 15 do capítulo XV do serviço "Perguntas e Respostas – IRPJ – 2007".

07 Esta é a interpretação adotada por Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi (in Imposto de renda da empresas: interpretação e prática. São Paulo: IR Publicações, 2008, p. 92).

08 "... 15. Os artigos 25 a 27 promovem os necessários ajustes na legislação vigente que trata das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, de forma a adequá-la às regras de apuração propostas no presente projeto, sem que isso resulte qualquer aumento de carga tributária..." (Diário da Câmara dos Deputados de 19.11.96, p. 30117).

09 "Aplicação da lei no tempo". Enciclopédia Saraiva de Direito, vol. 7, p. 179.

10 Lei de introdução ao código civil brasileiro interpretada. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 80.

11 Cf. Anderson Sant'Ana Pedra. Interpretação e aplicabilidade da Constituição: em busca de um Direito Civil Constitucional. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 99, 10 out. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4266>>.

12 Cf. Juarez Freitaz. A interpretação sistemática do direito. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 60-61.

13 Apenas para ilustrar, o Superior Tribunal de Justiça, no REsp 552076/RS (DJ 02.08.2007, p. 330), utilizou a interpretação sistemática, baseado na legislação do ISS e do imposto de renda, para conceituar o instituto do factoring.

14 Interpretação constitucional. 2ª ed.. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2003, p. 67.

15 Direito Constitucional. 13ª ed. São Paulo: Atlas, p. 65.

16 "ARBITRAMENTO DO LUCRO - VENDA DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda terão seus lucros arbitrados deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado. O art. 16 da Lei nº 9.249/95, alterou a determinação do lucro arbitrado, mas não revogou o art. 49 da Lei nº 8.981/95." (1º CC/7ª Câmara/ACÓRDÃO 107-08.581 em 25.05.2006. DOU 05.02.2007).

"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 estabelecera 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. DOU 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.DOU 07.03.2006).

* Doutor em Direito Tributário pela USP. Professor de Direito Tributário. Advogado em São Paulo (SP). Autor do livro "Bitributação Internacional e Elementos de Conexão" (Aduaneiras, 2003). Coordenador do livro "Direito Tributário Internacional" (MP Editora, 2006). Co-autor de livros e autor de artigos em revistas especializadas e periódicos.

Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11228>> Acesso em: 2 mai. 2008.