



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.721105/2011-24
ACÓRDÃO	9101-007.345 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	RAFAEL DE OLIVEIRA KERSTEIN
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006

RECURSO ESPECIAL. DISTINÇÃO FÁTICA RELEVANTE ENTRE OS CASOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não resta configurada a divergência jurisprudencial quando há, entre o caso recorrido e o caso paradigmático, distinções fáticas relevantes que foram determinantes para o alcance das soluções diversas. Daí concluir que, uma vez ausente a similitude fático-jurídica entre as decisões cotejadas, o recurso especial não deve ser conhecido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Manifestou interesse de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial (fls. 1.401/1.417) interposto pelo sujeito passivo contra o acórdão nº **1302-006.485** (fls. 1.321/1.336), o qual, na *sistemática de recursos repetitivos*, negou provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

ARBITRAMENTO DO LUCRO. PESSOA JURÍDICA DEDICADA A OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS. NÃO COMPROVAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DO IMÓVEL ALIENADO. CÁLCULO DO LUCRO ARBITRADO.

O arbitramento de resultados de pessoa jurídica dedicada a operações imobiliárias será efetuado na forma do artigo 49 da Lei nº 8.981/95, se comprovado o custo de aquisição do imóvel alienado, ou, com fundamento no artigo 16 da Lei nº 9.249/95, quando não comprovado aquele custo.

COMPENSAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS JURÍDICOS. SUJEITO PASSIVO DA OPERAÇÃO. REQUALIFICAÇÃO.

Ocorrida a desconsideração dos atos jurídicos, cabe o aproveitamento e a respectiva compensação do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação autuada. No caso, o IRRF sobre o ganho de capital recolhido pela pessoa física deve ser compensado com o apurado no auto de infração da pessoa jurídica.

ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PEDIDO DE PARCELAMENTO. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

O pedido de parcelamento importa em desistência do Recurso Voluntário e renúncia ao direito sobre o qual ele se funda.

Intimada dessa decisão, a contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 1.361/1.373), sustentando que o acórdão recorrido seria obscuro quanto à premissa de *não comprovação do custo*, bem como contraditório com o método de tributação aplicado para a exigência de CSLL.

Os embargos foram rejeitados com base no despacho de fls. 1.385/1.391, do qual destaco as seguintes passagens:

No que tange à alegada **obscuridade**, o que pretende a interessada é garantir, quando da eventual liquidação do acórdão, que seja aplicado ao caso o disposto

no 16 da Lei n. 9.249/95, por entender que em nenhum momento houve a comprovação do custo, como teria afirmado a autoridade fiscal.

Ocorre que essa linha argumentativa foi objeto de **expressa e detalhada análise pelo voto condutor**, que consignou (destacaremos):

Confira-se, de plano, que **o Recorrente alega que o lançamento se deu de forma equivocada**, pois teria sido aplicada a metodologia expressa no artigo 49 da Lei nº 8.981/95, cuja redação segue reproduzida abaixo:

(...)

É que, **no seu entendimento, o referido artigo teria sido revogado tacitamente** pelo artigo 16 da Lei nº 9.249/1995. *In verbis*:

“Lei nº 9249, de 26 de dezembro de 1995

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.

(...)

Com o devido acatamento ao posicionamento do Recorrente, **entendo que não lhe assiste razão nessa parte. Isto porque, embora o artigo 16 da Lei nº 9.249/95 seja posterior ao artigo 49 da Lei nº 8.981/95, o fato é que esta última norma é mais específica do que aquela.**

Nos termos do artigo 2º, § 2º do Decreto-Lei nº 4.657/1942 – Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), **o artigo 16 não tem o condão de revogar o artigo 49.** Confira-se:

(...)

Inclusive, registre-se que essa linha de raciocínio encontra amparo no entendimento que restou perfilhado no Acórdão nº 9101-006.150, que, a rigor, estou por adotar, aqui, como razões de decidir:

(...) Integrando esse dispositivo no sistema, naquilo que consolidou-se chamar de interpretação sistemática, forçoso concluir que de fato existem duas modalidades de arbitramento: (i) o regime geral, cuja base de cálculo, quando conhecida a receita bruta, deve corresponder a um dos percentuais legais incidentes sobre ela, acrescido de 20% (art. 16 da Lei nº 9.249/1995); e (ii) e um regime específico para empresas imobiliárias, pelo qual a base de cálculo do IRPJ deve corresponder à diferença positiva entre a receita bruta do período e os custos dos imóveis devidamente comprovados (Lei nº 8.981/95, art. 49).

(...)

Com base em tais fundamentos, entendo que **não assiste razão ao Recorrente neste ponto**, sem contar, ainda, que restou demonstrado, no caso, **que os custos**

de aquisição dos imóveis eram conhecidos, conforme se verifica do resultado perfilhado na Diligência.

O racional adotado pelo voto condutor **é claro e consistente** com as premissas adotadas, de sorte que não há de se falar em contradição na decisão. Tampouco se verifica qualquer dificuldade de compreensão em relação ao que restou decidido, o que **fulmina a tese a obscuridade suscitada pela Embargante**.

De fato, o que se percebe dos embargos é a tentativa de transformá-los em nova instância recursal, com o objetivo de reexaminar questões de mérito que foram devidamente apreciadas e decididas (por **unanimidade de votos**, diga-se de passagem) pelos julgadores.

Entretanto, como é cediço, o mero inconformismo com o resultado do julgamento **não enseja e oposição de embargos**, conforme entendimento assente nos tribunais superiores, consolidado na seguinte decisão (destacaremos):

[...]

No recurso especial, a contribuinte suscita que a decisão recorrida divergiria do acórdão nº **9101-006.150**.

Despacho de fls. 1.485/1.491 admitiu o Apelo nos seguintes termos:

[...]

E nesta fase de recurso especial, o contribuinte alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre o critério adotado para a apuração da base de cálculo do tributo.

[...]

EXAME DA DIVERGÊNCIA

Vê-se que o paradigma apresentado, Acórdão nº 9101-006.150, consta do sítio do CARF, e que ele não foi reformado na matéria que poderia aproveitar ao recorrente.

Além disso, esse paradigma serve para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial.

Desde o início, o contribuinte vem alegando equívoco na apuração da base de cálculo do IRPJ, sustentando que o Fisco não aplicou o coeficiente de apuração sobre a receita conhecida, tendo indevidamente considerado como lucro arbitrado o montante relativo à receita bruta menos custo.

O paradigma apresentado não embasa a ideia de que, diante das duas regras de arbitramento dos lucros para empresas que se dediquem à venda de imóveis construídos, deve ser aplicada aquela que resulta em menor valor de imposto, independentemente de ter havido comprovação de custos.

O que ele sustenta é que “o arbitramento de lucro de pessoa jurídica dedicada a operações imobiliárias, quando não há conhecimento ou comprovação dos custos, deve ser efetuado na forma do artigo 16 da Lei nº 9.249/95, ou seja, mediante aplicação do coeficiente legal de 9,6% sobre a receita apurada”.

O paradigma tratou de caso em que “a autoridade fiscal tributou integralmente a receita bruta da contribuinte, empresa imobiliária, não considerando nenhuma parcela de custos aos imóveis, sob o argumento de que não teriam sido apresentados os respectivos documentos comprobatórios”, o que não foi aceito pelos julgadores.

Não é o caso destes autos, porque neste processo a Fiscalização computou alguns custos da atividade empresarial, na sua maior parte, custos de aquisição dos terrenos em que as unidades imobiliárias foram construídas.

Entretanto, isso não prejudica a caracterização da divergência.

Isso porque há várias passagens do paradigma que dão um norte para tratar da coexistência dessas duas regras de arbitramento dos lucros, a regra do art. 16 da Lei nº 9.249/95 (percentual sobre a receita bruta) e a do art. 49 da Lei nº 8.981/95 (receita bruta menos custos).

Em várias oportunidades, o paradigma sustenta que o IRPJ deve incidir sobre uma base que seja compatível com o conceito de renda, e não sobre a receita:

[...]

Interessante observar que o próprio acórdão recorrido, embora tenha mantido a tributação do IRPJ pela regra do art. 49 da Lei nº 8.981/95, citou o paradigma em questão, para fins de afastar o argumento de que esse dispositivo tinha sido revogado tacitamente pelo art. 16 da Lei nº 9.249/1995, transcrevendo, entre outros trechos, esse em que o paradigma sustenta que “a aplicação de um coeficiente sobre a receita conhecida, como critério para quantificar a base de cálculo do lucro arbitrado, buscou se mostrar compatível para fins de formação da renda tributável, afinal este método, ao admitir que uma parcela razoável seja deduzida, acabou reconhecendo os imprescindíveis elementos patrimoniais negativos, ainda que de maneira transversa”.

Mas no caso destes autos, conforme o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (e-fls. 975 a 990), “para a maior parte dos imóveis vendidos nos anos-calendário de 2007 e 2008, foram considerados apenas os valores de aquisição dos terrenos onde foram construídos os imóveis, constantes das respectivas matrículas, obtidas junto ao Cartório de Imóveis de Araucária, calculados com base na fração ideal atribuída a cada imóvel”.

E é diante desse contexto que o contribuinte argumenta que as casas do Programa Minha Casa Minha Vida, com financiamento bancário, não poderiam ter sido construídas sem o emprego de materiais de construção, como tijolos, areia, cimento, telha, etc.

Importante também confrontar o valor do lucro arbitrado para o IRPJ com o valor do lucro arbitrado para a CSLL, ambos partindo dos mesmos valores de receita bruta, conforme os autos de infração:

Período de Apuração	Lucro Arbitrado para o IRPJ	Lucro Arbitrado para a CSLL
1º trimestre 2006	130.385,21	19.158,00
2º trimestre 2006	59.888,41	8.640,00
3º trimestre 2006	286.654,47	43.140,00
4º trimestre 2006	295.788,96	43.410,00
	772.717,05	114.348,00

No caso, não houve ajustes (adições e exclusões) específicos nas bases de cálculo dos referidos tributos. A grande diferença no valor delas (ambas, lucro arbitrado) se deve apenas ao fato de que na CSLL foi aplicado um coeficiente sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo (lucro arbitrado), enquanto que a base de cálculo do IRPJ (lucro arbitrado) foi apurada pelo critério da receita bruta menos custos.

No conjunto dos períodos atuados, a Fiscalização levou em conta uma receita bruta total de R\$ 952.900,00, de modo que o lucro arbitrado para o IRPJ correspondeu a 81% dessa receita, enquanto que o lucro arbitrado para a CSLL correspondeu a 12% da mesma receita.

Diante desses fatos, a percepção, nesta análise que é restrita ao exame de admissibilidade do recurso especial, é de que a linha de interpretação defendida pelo paradigma poderia implicar num outro resultado de julgamento para o caso examinado no presente processo.

Desse modo, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial do contribuinte.

[...]

Chamada a se manifestar, a PGFN se deu por ciente às fls. 1.493, requerendo apenas o *desprovimento do apelo do contribuinte, nos exatos termos dos fundamentos apresentados pelo voto condutor do acórdão recorrido.*

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, relator

CONHECIMENTO

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o conhecimento recursal, notadamente a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial, previsto no art. 67 do Anexo II do “antigo” Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), bem como no art. 118 do RICARF/2023, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, *in verbis*:

RICARF/2015:

Art. 67 - Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º - Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º - A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

RICARF/2023:

Art. 118 - Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º - O recurso deverá demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º - A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que

Ihe tenha dado outra câmara ou turma do CARF objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa *especialidade* que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos comparados, além da **dissonância das soluções jurídicas** conferidas pelos acórdãos cotejados.

Isso significa dizer que é imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática equivalente (ou seja, situações ou premissas fáticas efetivamente comparáveis), de fato Colegiados distintos do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, um bom exercício para se certificar da efetiva existência de *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador consegue criar a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida - e isso ocorre, muitas vezes, quando a comparação das decisões sinalizam que as conclusões jurídicas são diversas em função de circunstâncias fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita -, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Pois bem.

A decisão recorrida, conforme relatado, assim concluiu pela procedência do lançamento:

[...]

Com base em tais fundamentos, entendo que não assiste razão ao Recorrente neste ponto, sem contar, ainda, **que restou demonstrado, no caso, que os custos de aquisição dos imóveis eram conhecidos**, conforme se verifica do resultado perfilhado na Diligência. *Grifamos*

Em sede de embargos de declaração, é certo, o sujeito passivo questiona essa premissa quanto ao *conhecimento dos custos dos imóveis*, mas este entendimento, conforme também relatado, foi rechaçado no despacho que não o admitiu.

Isso significa dizer que a premissa fática que norteou a decisão recorrida é a de que teria havido conhecimento dos custos dos imóveis.

Do *paradigma* (Acórdão nº **9101-006.150**, que foi inclusive proferido sob minha relatoria), por sua vez, analisou-se situação de ausência de custo, ou seja, de aplicação do artigo 49 da Lei nº 8.981/95 em hipótese que a fiscalização **desconhecia** o custo.

Nesse sentido, transcrevo o seguinte excerto do acórdão ora comparado:

[...]

No caso dos autos, a autoridade fiscal tributou integralmente a receita bruta da contribuinte, empresa imobiliária, não considerando nenhuma parcela de custos aos imóveis, sob o argumento de que não teriam sido apresentados os respectivos documentos comprobatórios. Confira-se:

Conforme informado anteriormente, a legislação autoriza a dedução do custo do imóvel devidamente comprovado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º) da receita bruta trimestral. O contribuinte foi notificado a apresentar os documentos de suporte de sua escrituração por diversas vezes, no entanto, os documentos não foram apresentados. Outro fato que pesa desfavoravelmente ao contribuinte é que este não apresentou para a Fiscalização o Livro Registro de Inventário e o Livro Registro Permanente de Estoque. Por estes motivos, a Fiscalização ficou impossibilitada de considerar os custos dos imóveis vendidos como dedução da receita bruta trimestral. (Termo de Constatação, p. 36).

Ora, a atribuição de “custo zero”, ainda que em um cenário de contabilidade imprestável com conseqüente arbitramento, desvirtua claramente a materialidade do IRPJ e CSLL, permitindo que se forme uma base de cálculo que notadamente excede a *capacidade contributiva*, de forma a atingir o patrimônio do sujeito passivo, e não o seu acréscimo.

[...]

Como se vê, ao passo que a decisão recorrida, que inclusive citou o *paradigma* em suas razões de decidir, enfrentou a matéria com a premissa de que teria havido conhecimento do custo, o dito *paradigma* enfrentou a questão considerando a ausência de conhecimento do custo pela fiscalização.

Tratam-se, assim, de situações fáticas dessemelhantes para o fim pretendido pela Recorrente, o que prejudica o conhecimento recursal.

Pelo exposto, o recurso especial não deve ser conhecido.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**

O exame de admissibilidade concluiu que a divergência jurisprudencial restou demonstrada com base no paradigma nº 9101-006.150, no qual este Colegiado, em antiga composição³, assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento, os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira, e, quanto ao mérito, os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

Observa-se, porém, que o voto condutor do acórdão recorrido invocou o disposto no paradigma, com o seguinte destaque:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente)

ARBITRAMENTO DO LUCRO. PESSOA JURÍDICA DEDICADA A OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS. NÃO COMPROVAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DO IMÓVEL ALIENADO. CÁLCULO DO LUCRO ARBITRADO MEDIANTE APLICAÇÃO DOS COEFICIENTES LEGAIS.

O arbitramento de lucro de pessoa jurídica dedicada a operações imobiliárias, quando não há conhecimento ou comprovação dos custos, deve ser efetuado na forma do artigo 16 da Lei nº 9.249/95, ou seja, mediante aplicação do coeficiente legal de 9,6% sobre a receita apurada.

(...)

Já do ponto de vista legal, dispõe o art. 16 da Lei nº 9.249/1995, que o lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 155, acrescidos de vinte por cento.

Evidentemente que a aplicação de um coeficiente sobre a receita conhecida, como critério para quantificar a base de cálculo do lucro arbitrado, buscou se mostrar compatível para fins de formação da renda tributável, afinal este método, ao admitir que uma parcela razoável seja deduzida, acabou reconhecendo os imprescindíveis elementos patrimoniais negativos, ainda que de maneira transversa.

Conforme bem expôs o Relator do voto da decisão ora recorrida, o regime de tributação pelo lucro arbitrado, em que parcela de custos e despesas é implícita e computada mediante a aplicação dos coeficientes de arbitramento sobre a receita da pessoa jurídica (regra geral), é o mais apropriado e realista para a determinação da correta base de cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, da CSLL, evitando-se, assim, a ilegal incidência direta desses tributos sobre a receita e não sobre a renda.

O artigo 49 da Lei nº 8.891/1995, contudo, dispõe 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 o custo do imóvel devidamente comprovado.

Integrando esse dispositivo no sistema, naquilo que consolidou-se chamar de interpretação sistemática, forçoso concluir que de fato existem duas modalidades de arbitramento: (i) o regime geral, cuja base de cálculo, quando conhecida a receita bruta, deve corresponder a um dos percentuais legais incidentes sobre ela, acrescido de 20% (art. 16 da Lei nº 9.249/1995); e (ii) e um regime específico para empresas imobiliárias, pelo qual a base de cálculo do IRPJ deve corresponder à diferença positiva entre a receita bruta do período e os custos dos imóveis devidamente comprovados (Lei nº 8.981/95, art. 49).” (grifei). (destaques do original)

Reportou, também, excertos dos votos proferidos no Acórdão nº 1302-003.384, confirmado no paradigma nº 9101-006.150, antes de exteriorizar a seguinte conclusão:

Com base em tais fundamentos, entendo que não assiste razão ao Recorrente neste ponto, sem contar, ainda, que restou demonstrado, no caso, que os custos de aquisição dos imóveis eram conhecidos, conforme se verifica do resultado perfilhado na Diligência.

O relatório do acórdão recorrido menciona que *tendo em vista que as construções foram efetuadas em conjunto com o Sr. Fábio Congro Venturi, foram consideradas 50% da receita bruta a título de venda de imóveis e dos custos comprovados de construção para a apuração do seu lucro arbitrado*, e traz na defesa a argumentação de *que não é verossímil o entendimento do Sr. Auditor Fiscal de que o Lucro Arbitrado para a atividade da construção civil seja o valor da venda do imóvel construído deduzido unicamente do custo do terreno. Até porque, não se trata de simples loteamento, mas construção de casas.*

O resultado da diligência consignado ao final do relatório do acórdão recorrido indica que ali se alcançou, apenas, a confirmação da disponibilidade dos recolhimentos sobre ganho de capital promovidos pelo Contribuinte:

Ato contínuo, a Unidade de Origem elaborou a Informação Fiscal por meio da qual asseverou, inicialmente, que, quanto aos valores de IRPF recolhidos sobre o ganho de capital dos imóveis alienados em 2007 e 2008, realizou consultas no sistema Sief Pagamentos em busca dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte com o código 4600 (IRPF – Ganhos de capital) relativamente ao período de fevereiro de 2007 a janeiro de 2009 e, no final, localizou tais pagamentos os quais, a partir do cruzamento dos valores constantes do relatório de pagamentos do sistema Sief com os demonstrativos, coincidiam com os valores dos impostos devidos constante dos demonstrativos. Além disso, a Unidade de Origem informou que, até 16/08/2021, os valores constantes do relatório de pagamentos do sistema Sief não foram aproveitados em restituições e compensações, bem assim eu não houve aproveitamento dos valores recolhidos a título de IRPF sobre ganho de capital dos imóveis.

O Contribuinte opôs embargos de declaração ao acórdão recorrido apontando que o Colegiado *a quo* teria sido induzido a erro quanto à dedução dos custos dos imóveis vendidos:

III – O que “INDUZIU” em erro este Conselho - CARF?

INCONFORMADO com a recusa do Contribuinte, o AFTN “inovou”, quando ele mesmo “apurou” o suposto lucro do Contribuinte.

Conforme excerto abaixo, assim procedeu:

1. Tomou como custo o valor do terreno, constante nas matrículas que o AFTN havia – de per si – obtido diretamente no Cartório do Registro de Imóveis; e,
2. Tomou as OITO notas fiscais de materiais empregados na obra, as quais o Contribuinte havia juntado no PAF 6 7, como exemplificativos de aplicação de

materiais, como sendo o custo “comprovado” – cerca de R\$ 10.000,00 - dos materiais empregados na obra, em mais de 100 imóveis, segundo o que consta do acórdão, fl. 1.259;

3. E nem todas as NF exemplificativas foram consideradas, pois para o AFTN não teria sido possível identificar as obras nas quais os materiais teriam sido aplicados; [...]

Portanto Sr. Relator, é de suma importância definir objetivamente o critério a ser empregado em sede de liquidação do julgado, pois, 1. Não houve comprovação de custo por parte do Contribuinte; 2. O suposto “custo comprovado” do próprio AFTN não se sustenta; 3. Este entendimento já foi declarado pelo STJ, em decisão já juntada, não obstante não tenha sido proferida em sede de recursos repetitivos, o que, aliás, somente não ocorreu, porque a PGFN não MAIS recorre ao E. STJ ou mesmo desiste dos recursos especiais eventualmente interposto, o que também o Recorrente já comprovou.

Os embargos, porém, foram rejeitados em exame de admissibilidade, afastando a ocorrência de omissão e, cogitando de eventual obscuridade, refutando-a também porque:

Trata-se, quando muito, de possível obscuridade, como menciona a interessada mais para o final de seus argumentos. Afasta-se, portanto, qualquer tese relativa a “omissão” ou “contradição”, pois não é disso que trata a interessada.

No que tange à alegada obscuridade, o que pretende a interessada é garantir, quando da eventual liquidação do acórdão, que seja aplicado ao caso o disposto no 16 da Lei n. 9.249/95, por entender que em nenhum momento houve a comprovação do custo, como teria afirmado a autoridade fiscal.

Ocorre que essa linha argumentativa foi objeto de expressa e detalhada análise pelo voto condutor, que consignou (destacaremos):

[...]

Depois de destacar o entendimento expresso no voto condutor do acórdão recorrido de que o art. 49 da Lei nº 8.981/95 subsiste vigente como *regime específico* aplicável na hipótese em que *os custos de aquisição dos imóveis eram conhecidos*, o Presidente da Turma concluiu que:

O racional adotado pelo voto condutor é claro e consistente com as premissas adotadas, de sorte que não há de se falar em contradição na decisão. Tampouco se verifica qualquer dificuldade de compreensão em relação ao que restou decidido, o que fulmina a tese a obscuridade suscitada pela Embargante.

De fato, o que se percebe dos embargos é a tentativa de transformá-los em nova instância recursal, com o objetivo de reexaminar questões de mérito que foram devidamente apreciadas e decididas (por unanimidade de votos, diga-se de passagem) pelos julgadores.

Em seu recurso especial, o Contribuinte bem demonstra que a questão, aqui, é se *houve ou não comprovação de custos antes ou depois da lavratura do AI*. Para escapar a esta definição, o Contribuinte deriva o debate para a necessária aplicação do art. 16 da Lei nº 9.249/95, apontando em prequestionamento que:

Quanto ao prequestionamento, o ED interposto tratou minuciosamente da questão, qual seja, se houve ou NÃO a comprovação de custos por parte do Contribuinte, não obstante e data máxima vênua, seja irrelevante tal comprovação quando o custo comprovado seja inferior ao percentual de 92% da receita bruta, pois neste caso aplicável o percentual de lucro presumido de 8%, acrescido da “penalidade” de 20%, resultando pois, no percentual de 9,6% da receita bruta para fins de base de cálculo do tributo em questão, IR-PJ.

Nota-se que não obstante constar da própria ementa do acórdão recorrido (fl. 1.321) que NÃO houve comprovação de custos, a liquidação (novos cálculos, fl. 1341 e ss.) manteve o “critério” adotado no lançamento.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. PESSOA JURÍDICA DEDICADA A OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS. NÃO COMPROVAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DO IMÓVEL ALIENADO. CÁLCULO DO LUCRO ARBITRADO

Presente a evidente contradição, os Embargos foram rejeitados.

Assim, segue com a confrontação exigida.

Talvez o Contribuinte esteja a dizer que, dada a rejeição dos embargos frente à evidente contradição, deveria prevalecer a premissa de que se trata, aqui, de arbitramento sem a comprovação de custos. Adiciona que no presente caso consta do Termo de Verificação e encerramento da ação fiscal a *não apresentação dos livros fiscais e contábeis*, à semelhança do paradigma que também refere *não ter sido apresentada “à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal”*. E conclui que distintamente do paradigma que determinou a aplicação do coeficiente de 9,6% sobre a receita bruta, o *acórdão recorrido*, apesar de ter tratado da *exaustiva referência à NÃO comprovação de custos por parte da ora Recorrente*, em evidente contradição não reconhecida mesmo com a interposição do ED, finalizou a decisão *objurgada olvidando-se da ementa*, determinando apenas a imputação dos recolhimentos promovidos pela pessoa física.

O exame de admissibilidade observou que o caso presente não é de falta de comprovação de custos, mas ponderou que:

Não é o caso destes autos, porque neste processo a Fiscalização computou alguns custos da atividade empresarial, na sua maior parte, custos de aquisição dos terrenos em que as unidades imobiliárias foram construídas.

Entretanto, isso não prejudica a caracterização da divergência.

Isso porque há várias passagens do paradigma que dão um norte para tratar da coexistência dessas duas regras de arbitramento dos lucros, a regra do art. 16 da

Lei nº 9.249/95 (percentual sobre a receita bruta) e a do art. 49 da Lei nº 8.981/95 (receita bruta menos custos).

Em várias oportunidades, o paradigma sustenta que o IRPJ deve incidir sobre uma base que seja compatível com o conceito de renda, e não sobre a receita:

[...]

Também trouxe outras evidências de que haveria custos não considerados nos cálculos do valor aqui tributado:

Mas no caso destes autos, conforme o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, *“para a maior parte dos imóveis vendidos no ano-calendário de 2006, foram considerados como custo comprovado apenas os valores de aquisição dos terrenos onde foram construídos os imóveis, constantes das respectivas matrículas, obtidas junto ao Cartório de Imóveis de Araucária, calculados com base na fração ideal atribuída a cada imóvel”*.

E é diante desse contexto que o contribuinte argumenta que as casas do Programa Minha Casa Minha Vida, com financiamento bancário, não poderiam ter sido construídas sem o emprego de materiais de construção, como tijolos, areia, cimento, telha, etc.

Importante também confrontar o valor do lucro arbitrado para o IRPJ com o valor do lucro arbitrado para a CSLL, ambos partindo dos mesmos valores de receita bruta, conforme os autos de infração:

[...]

No caso, não houve ajustes (adições e exclusões) específicos nas bases de cálculo dos referidos tributos. A grande diferença no valor delas (ambas, lucro arbitrado) se deve apenas ao fato de que na CSLL foi aplicado um coeficiente sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo (lucro arbitrado), enquanto que a base de cálculo do IRPJ (lucro arbitrado) foi apurada pelo critério da receita bruta menos custos.

No conjunto dos períodos atuados, a Fiscalização levou em conta uma receita bruta total de R\$ 952.900,00, de modo que o lucro arbitrado para o IRPJ correspondeu a 81% dessa receita, enquanto que o lucro arbitrado para a CSLL correspondeu a 12% da mesma receita. *(destaques do original)*

Todavia, resta evidente que o Contribuinte pretende, aqui, a definição do alcance do que se considera como custos comprovados para aplicação da regra de arbitramento do art. 49 da Lei nº 8.981/95.

O entendimento expresso por esta Conselheira na declaração de voto encartada ao paradigma traz passagem que o favoreceria:

A motivação da exigência em tela está assim resumida no relatório do acórdão recorrido, nº 1302-003.384:

Nos Autos de Infração, a fiscalização arbitrou o lucro da contribuinte principal, por entender que a escrituração contábil apresentada seria imprestável para determinar o lucro real (artigo 530, inciso II, alínea b) do RIR/99), bem como por não ter sido apresentada "*à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal*" (artigo 530, inciso I do RIR/99). Aos olhos da fiscalização, as inconsistências detectadas na contabilidade da contribuinte e a ausência de apresentação de alguns livros contábeis/fiscais ensejariam no arbitramento do lucro, nos termos da legislação.

As inconsistências nas demonstrações contábeis foram detalhadas no Termo de Constatação Fiscal (fls. 884 e seguintes dos autos). Em síntese, estas estariam caracterizadas em decorrência de lançamentos efetuados de forma equivocada nas contas contábeis "*denominadas 'Imóveis em Construção' e 'Gastos a Apropriar', pertencentes ao grupo 'Estoques', em contrapartida a créditos nas contas de despesas*".

O arbitramento se deu com base no artigo 534 daquele Regulamento, mesmo tendo o agente autuante afirmado no Termo de Constatação Fiscal que, como a contribuinte "não apresentou para a fiscalização o Livro de Registros de Inventário e o Livro Registro Permanente de Estoque", não foi possível "*considerar os custos dos imóveis vendidos como dedução da receita bruta trimestral*", como determinava o mencionado dispositivo do RIR/99.

O relator do acórdão recorrido, Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias⁴, restou vencido na preliminar de nulidade do lançamento, por ele suscitada de ofício, em face dos ajustes promovidos pela autoridade julgadora de 1ª instância que, considerando equivocado o arbitramento dos lucros mediante adoção do método previsto no art. 534 do RIR/99 (lucro arbitrado equivalente às receitas, porque não comprovados os custos correspondentes), reduziu a base tributável mediante aplicação dos coeficientes previstos no art. 518 do RIR/99 sobre a receita conhecida. A maioria do Colegiado compreendeu, na forma do voto vencedor do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, que *a redução da base tributável, neste caso, não tem o condão de inquirar de nulidade o lançamento, posto que a autoridade fiscal adotou corretamente o lucro arbitrado como forma de apuração do lucro, ante a ausência de escrituração contábil adequada e válida para apuração pelo lucro real.*

No mais, negando provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário quanto ao mérito da exigência principal, o Colegiado *a quo* afirmou necessário o arbitramento dos lucros e manteve a exigência subsistente após o recálculo promovido pela autoridade julgadora de 1ª instância⁵, destacando-se no voto vencedor *que a aplicação dos percentuais de arbitramento previsto no art. 518 do RIR/1999, sobre a mesma receita bruta apurada pela fiscalização (e não contestada pelo sujeito passivo) e não outra qualquer, não infringiu o direito à ampla defesa e ao contraditório do contribuinte quanto à matéria tributável (lucro*

⁴ Acompanhado pelo Conselheiro Gustavo Guimarães Fonseca.

⁵ Divergiram os Conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Carmen Ferreira Saraiva, que davam provimento ao recurso de ofício neste ponto.

arbitrado), posto que esta permanece a mesma, sendo discutida apenas a sua quantificação.

O recurso especial da PGFN teve seguimento quanto à *divergência à norma aplicável ao arbitramento de pessoa jurídica que se dedica à atividade imobiliária – art. 534 do RIR*. Foram admitidos os paradigmas nº 9101-002.975 e 1102-001.033 que validaram a forma de cálculo do arbitramento com base no art. 534 do RIR/99.

O paradigma nº 9101-002.975 prestou-se a reformar o Acórdão nº 1401-000.788, invocado na decisão de 1ª instância e que, à semelhança do recorrido, limitou a aplicação da hipótese prevista no art. 534 do RIR/99 aos casos em que *comprovado o custo de aquisição do imóvel alienado*, afirmando a necessidade de arbitramento mediante aplicação de coeficientes sobre a receita bruta conhecida quando não comprovados os custos de aquisição. Neste Colegiado, em antiga composição, prevaleceu o entendimento em favor da aplicação da regra especial de arbitramento, ainda que não comprovados os custos. Este excerto do voto condutor do julgado é claro neste sentido:

Caso o contribuinte não atenda às obrigações impostas pelo lucro real, e seja apurada pela autoridade fiscal nova base de cálculo com base no arbitramento, não há sentido entender que a impossibilidade de apuração do custo de aquisição ensejaria aplicação da regra geral do lucro arbitrado. Foi o próprio contribuinte que deu causa à situação, não manteve seus registros contábeis e documentação probatória de maneira adequada. Sendo do ramo imobiliário, tinha conhecimento do regramento específico. Sabia que a base de cálculo seria apurada deduzindo-se o custo de aquisição. Se não manteve o contribuinte documentação de suporte apta a lastrear o custo de aquisição, resta desprovido de sustentação entendimento no sentido de que não se poderia apurar a base de cálculo tomando-se a receita bruta. No caso, cabe à autoridade fiscal aplicar a legislação, e determinar o lucro arbitrado conforme o art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995, e efetuar o lançamento fiscal com base nos elementos probatórios disponíveis. Caso contrário, estaria aplicando um arbitramento condicional, vinculando-se à conduta da contribuinte. Veja o absurdo da situação: a contribuinte não mantém escrituração, não faz prova do custo de aquisição, não cumpre com suas obrigações tributárias, e o final escaparia do regime de tributação própria para as empresas do seu ramo de atividade. O sistema de tributação não ampara o benefício da própria torpeza.

Vale registrar que o paradigma nº 9101-002.975 foi objeto de embargos de declaração do sujeito passivo, e coube a esta Conselheira redigir o voto vencedor que concordou com a necessidade de retorno dos autos à autoridade julgadora de 1ª instância para apreciação da prova dos custos apresentada em impugnação, bem como dos argumentos subsidiários deduzidos contra o agravamento da penalidade, tudo consubstanciado no Acórdão nº 9101-004.251.

O segundo paradigma, nº 1102-001.033, é um dos acórdãos citados, na sequência da transcrição acima, como exemplar dos pronunciamentos majoritários deste Conselho no mesmo sentido ali seguido. Contudo, constata-se que nele há um

diferencial em relação ao caso presente, vez que lá houve dedução dos custos comprovados, mas ainda assim o sujeito pretendia a aplicação do coeficiente de 9,6% para arbitramento dos lucros, defendendo a revogação tácita do dispositivo legal que dá suporte ao art. 534 do RIR/99, e inclusive pretendendo a aplicação do referido coeficiente sobre as receitas já reduzidas pelos custos comprovados. Embora caracterizada a divergência jurisprudencial no âmbito da revogação tácita do art. 49 da Lei nº 8.981/95, tem-se que nestes autos foi determinante para a decisão o fato de não ter sido *comprovado o custo de aquisição do imóvel alienado*, e a incidência do IRPJ e da CSLL se dar sobre a receita bruta da atividade, aspecto não discutido no paradigma, e que assim não permite inferir se a mesma orientação lá adotada seria aplicada às circunstâncias fáticas específicas aqui verificadas. Rejeita-se, assim, tal paradigma.

Por tais razões, evidenciada a similitude em relação apenas ao primeiro paradigma, o presente voto acompanha o I. Relator em suas conclusões para CONHECER do recurso especial da PGFN apenas em face do paradigma nº 9101-002.975.

No mérito, definitivo está, nestes autos, que a Contribuinte se sujeita ao arbitramento dos lucros no ano-calendário 2010. Também não há mais discussão quanto à validade do procedimento adotado na decisão de 1ª instância, que reduziu a base de cálculo autuada mediante aplicação dos coeficientes de 9,6% e 12%, para determinação, respectivamente, do IRPJ e da CSLL. Resta apenas definir se o lucro arbitrado, na falta de comprovação dos custos da atividade imobiliária, é apurado na forma do art. 534 do RIR/99, ou se é possível a determinação mediante aplicação dos coeficientes previstos no art. 16 da Lei nº 9.249/95. Registre-se, por oportuno, que a Contribuinte não apresentou prova dos custos em impugnação, diversamente do verificado no precedente antes referido.

Diversa também é a situação presente na maior parte dos precedentes referidos no primeiro paradigma, porque parte deles analisaram operações anteriores à permissão de adoção do lucro presumido na atividade imobiliária; outros tiveram em conta lançamento contra pessoa física equiparada a pessoa jurídica em razão de incorporação imobiliária, com comprovação mínima de custos e pretensão de que outras reduções fossem admitidas na apuração do lucro tributável; e outros, ainda, que, sob a interpretação de que o art. 49 da Lei nº 8.981/95 definiria a receita bruta da atividade, veiculavam pretensão de aplicação do coeficiente de arbitramento sobre o resultado apurado depois da dedução dos custos.

Frise-se que nestes autos a discussão se prende à adoção alternativa de um dos dois métodos de arbitramento, e não à sua aplicação simultânea, como pretendido no segundo paradigma acima rejeitado, e também rejeitado pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no voto condutor de outro precedente referido no primeiro paradigma, Acórdão nº 1402-001.425, do qual se destaca:

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

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

[...]

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

Entendo que a Fiscalização agiu corretamente buscando a verdade material, tentando alcançar os custos incorridos pelo contribuinte. De maneira diversa, é fácil constatar que o recorrente preferiu não apresentar tais documentos justamente para, em sua defesa, alegar a incorreção do procedimento do Fisco.

A incompatibilidade dos atos processuais praticados pelo recorrente é mais do que evidente. Intimado a apresentar os documentos comprobatórios de custos, não o fez. Entendo que a Fiscalização não pode ficar a mercê do comportamento refratário do fiscalizado. Diversas teorias tratam da questão da produção de provas nestas situações.

[...]

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

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

Em situação semelhante, a jurisprudência do CARF consolidou entendimento de que não é possível conceber-se o lançamento condicional. Nesse sentido foi

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

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

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

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

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

À fl. 595 do julgado de primeira instância (item 27), mostra-se evidente que entendeu a Turma julgadora ser possível a aplicação concomitante de ambos os dispositivos.

Aliás, mais evidente ainda é o entendimento firmado pela autoridade *a quo* de que se aplica o art. 532 do RIR/99 (coeficientes de arbitramento) para determinação da base de cálculo arbitrada do IRPJ das pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio.

Entendo, contudo, que há norma específica a regular a determinação da base de cálculo do IRPJ arbitrado das pessoas jurídicas que se dediquem a “atividades imobiliárias”.

Neste contexto, o arbitramento do lucro deve ser procedido nos termos do art. 534, caput e parágrafo único, do mesmo RIR/99, sem a aplicação dos coeficientes de arbitramento de lucro de que trata o art. 532, c/c arts. 518 e 519, todos do RIR/99, tal qual realizado pela Fiscalização.

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

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

A respeito do tema, a doutrina também se manifesta sobre a prevalência da norma específica sobre a regra geral. Hiromi Higuchi, por exemplo, conclui que “O art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995, apesar de ter regulado inteiramente a matéria para determinação do lucro arbitrado, quando a receita da atividade da pessoa jurídica é

conhecida, o art. 534 do RIR/99 manteve o arbitramento diferenciado para as empresas imobiliárias.”⁷

A esse respeito, outros pontos merecem destaque.

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

- o art. 518 do RIR/99 dispõe que a base de cálculo do lucro presumido será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração;

- o caput do art. 519 do regulamento determina que considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único, o qual, por sua vez, reza que a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, não se incluindo as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário;

- os parágrafos do art. 519 do mesmo diploma relacionam os coeficientes de presunção de lucro para as diversas atividades, sempre aplicáveis, conforme determina o art. 518, sobre a respectiva receita bruta;

- já o art. 532 do regulamento determina que o lucro arbitrado será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento. Obviamente, tais coeficientes são aplicáveis sobre a receita bruta, tal qual determinam os demais dispositivos sobre o lucro presumido;

- conforme se observa, tanto para o lucro presumido (arts. 518 e 519, em todos os casos), quanto para o lucro arbitrado (regra geral), determina-se a base de cálculo presumida ou arbitrada mediante a aplicação de coeficientes determinados por lei sobre a receita bruta auferida em cada período de apuração (trimestral), acrescidos das demais receitas não contidas na receita bruta;

- por outro lado, determina o art. 534 que “*as pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, **deduzindo-se da receita bruta** trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado*”. (grifo nosso)

Ora, se o art. 534 determina que as “empresas imobiliárias” terão seus lucros arbitrados considerado-se a diferença entre a receita bruta e o custo do imóvel devidamente comprovado, incorreta a conclusão de que tal diferença seja a própria receita bruta. Contudo foi isso que fez a decisão recorrida ao concluir que deve-se

⁷ HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e prática. Atualizado até 10-01-2007. 32. ed. São Paulo: IR Publicação Ltda, 2007, p. 499.

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. (*destaques do original*)

Passando, assim, à questão central da divergência jurisprudencial sob exame – se o lucro arbitrado, na falta de comprovação dos custos da atividade imobiliária, é

apurado na forma do art. 534 do RIR/99, ou se é possível a determinação mediante aplicação dos coeficientes previstos no art. 16 da Lei nº 9.249/95 – tem-se que, no voto condutor do paradigma nº 9101-002.975, o ex-Conselheiro André Mendes de Moura bem demonstra a existência de uma regra especial de arbitramento expressa no art. 49 da Lei nº 8.981/95 e integrada ao art. 534 do RIR/99, e que, por esta natureza, deveria prevalecer sobre a regra geral definida no art. 16 da Lei nº 9.249/95. Em tais condições, de fato, o critério cronológico não pode prevalecer, e se o legislador definiu apenas aquela hipótese para arbitramento em face de *peças jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios*, a conversão da receita em renda, para fins de incidência dos tributos sobre o lucro, seria uma consequência, tão só, da inobservância do sujeito passivo do ônus de prova que lhe cabe acerca dos custos de sua atividade, cenário no qual seria de total pertinência repelir a prática de *venire contra factum proprium*, bem referenciada pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no voto condutor do precedente nº 1402-001.425.

Porém, a argumentação subsequente do referido voto condutor do paradigma nº 9101-002.975, a seguir transcrita, merece algumas ressalvas:

O entendimento também encontra amparo sob a perspectiva de uma interpretação sistêmica. A empresa do ramo imobiliário pode optar pelo regime de tributação do lucro real (no qual se vale da dedução dos dispêndios e demanda escrituração contábil completa), do lucro presumido (aplicando-se coeficiente na determinação da receita bruta com escrituração contábil simplificada) e, ainda, do lucro arbitrado (apurando-se a base de cálculo conforme art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995).

No lançamento por homologação, cabe ao contribuinte determinar a base de cálculo tributável, mediante aplicação da legislação tributária. O procedimento envolve, inicialmente, a escolha do regime de tributação (lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado), a partir do qual, norteará a manutenção de sua escrituração contábil para fins fiscais, inclusive com a guarda de documentação de suporte. Cabe ao contribuinte o atendimento das obrigações tributárias.

Caso o contribuinte não atenda às obrigações impostas pelo lucro real, e seja apurada pela autoridade fiscal nova base de cálculo com base no arbitramento, não há sentido entender que a impossibilidade de apuração do custo de aquisição ensejaria aplicação da regra geral do lucro arbitrado. Foi o próprio contribuinte que deu causa à situação, não manteve seus registros contábeis e documentação probatória de maneira adequada. Sendo do ramo imobiliário, tinha conhecimento do regramento específico. Sabia que a base de cálculo seria apurada deduzindo-se o custo de aquisição. Se não manteve o contribuinte documentação de suporte apta a lastrear o custo de aquisição, resta desprovido de sustentação entendimento no sentido de que não se poderia apurar a base de cálculo tomando-se a receita bruta. No caso, cabe à autoridade fiscal aplicar a legislação, e determinar o lucro arbitrado conforme o art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995, e efetuar o lançamento fiscal com base nos elementos probatórios disponíveis. Caso contrário, estaria aplicando um arbitramento condicional, vinculando-se à conduta

da contribuinte. Veja o absurdo da situação: a contribuinte não mantém escrituração, não faz prova do custo de aquisição, não cumpre com suas obrigações tributárias, e o final escaparia do regime de tributação própria para as empresas do seu ramo de atividade. O sistema de tributação não ampara o benefício da própria torpeza.

Nesse sentido, entendo que os arts. 532 (art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995) e 534 (art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995) do RIR/99 são parte de um sistema de regime de tributação, convivem harmonicamente, e dispõem sobre procedimento para apuração do lucro arbitrado.

Isto porque, quando da definição da hipótese específica de arbitramento dos lucros de pessoas jurídicas dedicadas *à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil*, eram elas impedidas de optar pelo lucro presumido. Assim, suas opções eram originalmente, apenas o lucro real ou o lucro arbitrado, o que não suscitava a discussão acerca da regra de arbitramento que toma por empréstimo as definições para determinação do lucro presumido.

Importante detalhar que no regime da Lei nº 8.981/95, o IRPJ⁸ era apurado mensalmente, à alíquota de 25% sobre a base de cálculo determinada pelos coeficientes definidos no seu art. 28, sendo que as instituições financeiras se submetiam a coeficiente e base de cálculo especificados no art. 29⁹, enquanto as pessoas jurídicas dedicadas a atividade imobiliária observavam o coeficiente geral, mas com a possibilidade de considerar receita bruta apenas o montante efetivamente recebido, nos termos assim expressos na Lei:

Art. 28. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de cinco por cento sobre a receita bruta registrada na escrituração, auferida na atividade.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

- a) um por cento sobre a receita bruta auferida na revenda para consumo de combustível derivado de petróleo e álcool etílico carburante;
- b) dez por cento sobre a receita bruta auferida sobre a prestação de serviços em geral, inclusive sobre os serviços de transporte;
- c) trinta por cento sobre a receita bruta auferida com as atividades de:
 - c.1) prestação de serviços, cuja receita remunere essencialmente o exercício pessoal, por parte dos sócios, de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida; (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)
 - c.2) intermediação de negócios;
 - c.3) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

⁸ E também a CSLL, com alíquotas específicas.

⁹ Anote-se que no ano-calendário 1996 tais coeficientes são alterados, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.065/95, para definição do percentual básico de 3,5%, e de 8% para prestação de serviços, com exceção de alguns serviços específicos, sujeitos a coeficientes de 20% e 25%.

c.4) 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).

§ 2º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

Art. 29. No caso das pessoas jurídicas a que se refere o art. 36, inciso III, desta lei, a base de cálculo do imposto será determinada mediante a aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta.

§ 1º Poderão ser deduzidas da receita bruta :

[...]

Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

Ao lucro assim presumido eram adicionados, com as ressalvas do art. 32, §1º da Lei nº 8.981/95, *os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas* não abrangidas pela base de cálculo submetida ao coeficiente de presunção.

Os pagamentos mensais determinados pela Lei nº 8.981/95 eram passíveis de redução ou suspensão se demonstrados serem menores os valores devidos a partir dos resultados acumulados em balancetes elaborados na forma do art. 35. Ao final do ano-calendário, a pessoa jurídica obrigada ao lucro real, ou que, podendo, não optasse pelo lucro presumido, deveria apurar o lucro real e: i) recolher os tributos excedentes, conforme art. 37, inclusive o adicional previsto no art. 39, ou ii) habilitar-se à compensação do excedente a partir de fevereiro do ano subsequente, conforme art. 40. Caso formalizada a opção pelo lucro presumido por ocasião da entrega da declaração, os recolhimentos mensais seriam definitivos, nos termos do art. 44.

É neste cenário que o art. 47 da Lei nº 8.981/95 traz as hipóteses de arbitramento dos lucros ainda vigentes, mas mediante aplicação de um coeficiente de 15% sobre a receita bruta conhecida, com exceção de algumas atividades submetidas a coeficientes diferenciados, inclusive especificando para as instituições financeiras o coeficiente de 45%:

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) quarenta e cinco por cento 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.

Registre-se que referida Lei passa a estabelecer o arbitramento também como opção do sujeito passivo que, diante das circunstâncias expressas no art. 47, precisa recolher o imposto e não pode apurá-lo. Neste sentido, a Lei nº 8.981/95 revogou o art. 21, §2º da Lei nº 8.541/92, segundo o qual apenas *excepcionalmente, nos casos fortuitos ou de força maior, como definido na lei civil e devidamente comprovados, a pessoa jurídica poderá calcular o imposto sobre a renda mensal com base no lucro arbitrado.*

É também na Lei nº 8.981/95 que são estipulados os critérios de arbitramento ainda hoje prevalentes na hipótese de não ser conhecida a receita bruta, expressos em seu art. 51. Para além disso, o art. 39 estipulava adicional de IRPJ devido sobre o imposto calculado à alíquota de 25% sobre o lucro arbitrado. Na sequência, está o dispositivo legal sob debate nestes autos:

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.

A própria lei estipulava que tais pessoas jurídicas estavam proibidas de optar pelo lucro presumido:

Art. 36. Estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real em cada ano-calendário as pessoas jurídicas: (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

[...]

IV - que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil;

Daí a necessidade de estabelecer uma outra forma de presunção do lucro, distinta das regras gerais de arbitramento, orientadas pela mesma gradação estipulada para o lucro presumido. Eventualmente o legislador poderia ter seguido a mesma orientação adotada para as instituições financeiras, também obrigadas ao lucro real, e apenas majorado o coeficiente de arbitramento, com a especificação de despesas redutoras da receita da atividade desenvolvida por aquelas pessoas jurídicas, expressas no §1º do art. 29 da Lei nº 8.981/95. A escolha, porém, foi estipular o arbitramento a partir da confrontação entre receita e custo, apenas diferindo o lucro na proporção da receita recebida ou cujo recebimento estava previsto.

Anote-se que, independentemente do critério adotado para arbitramento, à base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro seria acrescido, à semelhança da apuração do lucro presumido, *o ganho de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes das receitas* distintas daquelas consideradas no cálculo da presunção, para além das *parcelas dos valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), que deveria ter sido adicionadas ao lucro real*, conforme art. 52 da Lei nº 8.981/95. Referido dispositivo foi revogado pela Lei nº 9.430/96, que em seu art. 27 manteve o acréscimo, ao lucro arbitrado, das demais receitas não abrangidas no cálculo da presunção.

A partir da Lei nº 9.249/95, as regras de apuração do IRPJ se aproximam das atuais, especificadas pela Lei nº 9.430/96. Os recolhimentos mensais serão promovidos de forma presumida mediante aplicação dos coeficientes estruturados na forma vigente, expressos em seu art. 15, que recebem o acréscimo de 20% em caso de arbitramento, conforme art. 16. Com a Lei nº 9.430/96, a apuração será trimestral, com a opção pela apuração anual do lucro real condicionada a recolhimentos mensais estimados, e a opção pelo lucro presumido formalizada de forma definitiva no primeiro recolhimento devido.

Ocorre que a Lei nº 9.718/98 retirou a vedação à opção pelo lucro presumido pelas pessoas jurídicas *que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil*, ao assim dispor:

Art. 13. 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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de 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).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Medida Provisória nº 472, de 2009)

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

[...]

Art. 18. Ficam revogados, a partir de 1º de janeiro de 1999:

[...]

III - o art. 36 e o inciso VI do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995

[...] *(negrejou-se)*

É assim que, a partir de 01/01/1999, cogita-se de duas normas para arbitramento dos lucros de atividade imobiliária: aquela expressa no art. 49 da Lei nº 8.981/95 e a construída a partir da majoração de coeficientes previstos no art. 16 da Lei nº 9.249/95 para o lucro presumido, cuja apuração passou a ser permitida pela Lei nº 9.718/98. Em essência, se os coeficientes do art. 16 da Lei nº 9.249/95 se prestam para determinação definitiva do IRPJ devido na atividade exercida pelas *pessoas jurídicas que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil*, porque a

majoração desses coeficientes em 20% não permitiriam arbitramento dos lucros compatível com a legislação tributária?

Não se vislumbra, aqui, interpretação que valide a revogação tácita do art. 49 da Lei nº 8.981/95. Sua especificidade não cederia frente à generalidade da regra trazida pelo art. 16 da Lei nº 9.249/95, e a regra nele expressa tem aplicável viável, apesar da alteração introduzida pela Lei nº 9.718/98. Nada impediria, por exemplo, que pessoa jurídica dedicada à atividade imobiliária, não tendo condições de apurar o lucro real ou o lucro presumido – se, por exemplo, não dispusesse da escrituração mínima exigida para tanto, como o Livro Caixa – promovesse o pagamento dos tributos sobre o lucro mediante aquela regra de arbitramento. Ademais, o dispositivo em referência foi mantido não só no referido RIR/99, mas também no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, nos seguintes termos:

Empresas imobiliárias

Art. 607. 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, deduzido da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, caput ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 1º 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).

§ 2º Não deverão ser computadas para fins de apuração da base de cálculo de que trata o caput as receitas a que se refere o § 3º do art. 605.

A regra, assim, permanece aplicável, prestando-se à aferição do lucro arbitrado ao qual serão adicionadas as outras receitas da pessoa jurídica correspondentes a *ganho de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes das receitas* distintas daquelas consideradas no cálculo da presunção. Note-se, inclusive, que se a pessoa jurídica auferisse receitas de prestação de serviços, estas seriam adicionadas na integralidade à base imponible, vez que a regra especial é aplicada a toda atividade da pessoa jurídica, admitindo-se apenas a redução da receita bruta da atividade pelo custo dos imóveis, desde que devidamente comprovado.

Diante desta regra específica, e a existência da regra geral que, desde a Lei nº 9.718/98, indiretamente passou a ter aplicação possível em face dessas pessoas jurídicas, é que se demanda uma interpretação compatível com o conceito de renda, na hipótese de o sujeito passivo não possuir prova do custo dos imóveis que, vendidos, resultaram na receita bruta identificada pela autoridade fiscal.

A partir deste ponto o presente voto se alinha ao do I. Relator, bem como ao voto condutor da decisão de 1ª instância, no sentido de que, em respeito ao conceito de renda, o crédito tributário devido pode ficar limitado ao calculado sobre lucro arbitrado na forma do art. 16 da Lei nº 9.249/95, como método alternativo na

hipótese em que não passível de comprovação o custo dos imóveis cuja venda resultou na receita bruta conhecida.

Embora reconhecendo que este ponto não está sob discussão nesta instância especial, implícita está nesta afirmação a validade do lançamento que se pauta no art. 49 da Lei nº 8.981/95 para arbitramento dos lucros, ainda que o sujeito passivo não apresente à autoridade fiscal a comprovação dos custos correspondentes. Em tais circunstâncias, a partir da vigência da Lei nº 9.718/98, o sujeito passivo poderá abdicar da prova destes custos no contencioso administrativo e pretender, apenas, a redução presumida do lucro, mediante aplicação do coeficiente de 9,6% sobre a receita bruta da venda dos imóveis, até porque não se pode excluir a possibilidade de a atividade ter apresentado um resultado inferior ao presumido, e o sujeito passivo ter interesse em fazer essa prova, segundo a regra especial de arbitramento. O que não se pode admitir é que esta regra prevaleça mesmo sem a prova dos custos, e o IRPJ e a CSLL incidam sobre a receita e não sobre o lucro.

Registre-se, por oportuno, o voto vencedor exarado por esta Conselheira no julgamento dos embargos opostos contra o paradigma nº 9101-002.975, consubstanciado no Acórdão nº 9101-004.251, acerca da possibilidade de prova destes custos no contencioso administrativo, apesar do anterior arbitramento dos lucros:

Assim, em verdade, há omissão no acórdão embargado, mas não necessariamente em razão de o Colegiado estar obrigado encaminhar os autos para sua apreciação por instância inferior, como defende a embargante, mas sim por ser necessário decidir qual a repercussão destes argumentos subsidiários que deixaram de ser apreciados. De toda a sorte, ainda que se trate de omissão, e não de contradição, os princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado impõem que o vício assim reconhecido, ainda que impropriamente arguído, seja sanado.

Esclareça-se que este Colegiado não estaria obrigado a encaminhar os autos para sua apreciação por instância inferior se, por hipótese, decidisse que a apresentação dos comprovantes de custo das unidades imobiliárias em impugnação não merece exame no contencioso administrativo por interpretação analógica da Súmula CARF nº 59 (*A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal*). Aliás, neste sentido foi a decisão da autoridade julgadora de 1ª instância, mas em conexão com a premissa de que o arbitramento deveria se dar da forma do art. 16 da Lei nº 9.249/95:

11 - Quanto ao tempestivo recolhimento de tributos do ano calendário de 2004 e à apresentação dos anexos à impugnação, cabe salientar que o ato administrativo do lançamento é incondicional, como antes reportado. Legal e legítimo não é modificável por procedimento *ex post*, por parte sujeito passivo, no intuito de superar a causa fulcral do arbitramento, de ofício, de resultados.

10.1.- Por pertinente, eventuais tributos recolhidos ao longo do ano calendário em questão, se a este pertinentes, são passíveis de compensação tributária. Entretanto, não tem o condão de desfazer ato administrativo do arbitramento, provocado pelo procedimento de iniciativa do próprio contribuinte.

11.- Por via de consequência, absolutamente despicienda a diligência ou perícia requeridas: a comprovação de custos/despesas em regime de arbitramento de resultado é absolutamente inócua ante a própria essência desse regime, a qual, per se, dispensa a comprovação de apropriações de custos/despesas.

Na mesma linha são as ponderações consignadas no Acórdão nº 1401-000.788, ao apreciar a arguição de nulidade da decisão de 1ª instância por falta de apreciação dos documentos apresentados em impugnação:

A preliminar de nulidade da decisão singular por alegação de não se apreciar os argumentos de defesa ligados à reivindicação de perícia/diligência igualmente também não tem procedência. É de se ver.

O indeferimento da Perícia/Diligência foi devidamente discutida e fundamentada conforme se verifica às fls.154 (item 11). da decisão de piso e declarada prescindível “dada a essência do regime tributário”. A matéria foi objeto inclusive de Ementa:

ARBITRAMENTO DE RESULTADOS.

DILIGÊNCIAS/PERÍCIAS. Incabível diligência ou perícia para aferição de custos/despesas ante o arbitramento de resultados, dada a essência desse regime tributário, de exclusão de custos/despesas na apuração do resultado.

Acrescente-se que, quando muito, em se admitindo o fato da autoridade lançadora ter cometido algum engano com relação à matéria de fato, enquadramento legal e a sua subsunção à norma, tratar-se-ia então de questão de mérito e não de preliminar de nulidade.

Outrossim, quanto à juntada dos documentos na fase impugnatória, cabe salientar, conforme maciça jurisprudência do CARF que não existe arbitramento condicional, logo a entrega de livros e documentos após o lançamento não podia mesmo ter sido analisado pela DRJ.

Todavia, não sendo este o entendimento aqui esposado, vez que a falta de apresentação dos livros e documentos da escrituração motivou o arbitramento e tal sistemática de tributação está mantida, apesar das provas juntadas desde a impugnação para afirmar a ocorrência de prejuízo no período fiscalizado, importa observar que o art. 49 da Lei nº 8.981/95 admite a redução da receita bruta pelo *custo do imóvel devidamente comprovado*, e necessário se mostra que esta prova eventualmente apresentada seja examinada quanto aos seus aspectos intrínsecos e extrínsecos para o fim a que se destina. Nada na legislação impede que o sujeito passivo apresente, em impugnação, prova de elementos redutores do lucro tributável que deixaram de ser apresentados à autoridade fiscal.

Assim, frente à possibilidade de apreciação destes documentos, o retorno dos autos à DRJ se impõe para decisão acerca dos argumentos subsidiários antes não

apreciados. Os embargos, assim, devem ser acolhidos em parte porque o vício constatado, além de não caracterizar contradição, não é sanado pela determinação de que a DRJ aprecie os documentos, mas sim que aprecie os argumentos subsidiários deduzidos em impugnação sob a nova diretriz de tributação fixada no acórdão embargado, definindo se aquelas alegações impõem a apreciação dos documentos apresentados.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de, neste primeiro ponto, acolher em parte os embargos para suprir a omissão identificada, e assim atribuir efeitos infringentes no sentido de dar provimento ao recurso especial da PGFN para manter a *autuação realizada com respaldo no art. 49 da Lei nº 8.981/95*, mas com retorno dos autos à DRJ para apreciação dos argumentos subsidiários trazidos em impugnação.

Por todo o exposto, conclui-se que: i) o art. 49 da Lei nº 8.981/95 não foi revogado tacitamente pelo art. 16 da Lei nº 9.249/95; ii) a partir de 01/01/1999 as pessoas jurídicas *que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil*, podem optar pelo lucro presumido e, assim, lhes é indiretamente aplicável, também, o arbitramento dos lucros mediante majoração dos coeficientes de lucro presumido em 20%; iii) é válido o lançamento mediante arbitramento dos lucros de pessoa jurídica *que se dedique à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil*, na forma do art. 49 da Lei nº 8.981/95; iv) o sujeito passivo que não provar os custos dos imóveis que formaram a receita bruta conhecida, pode requerer a aplicação da regra de arbitramento dos lucros mediante aplicação do coeficiente de 9,6% sobre esta receita bruta; e iv) a redução da base impositiva diante de tal requerimento presta-se a adequá-la ao conceito de renda.

Estas as razões, portanto, para, acompanhando o I. Relator em suas conclusões, CONHECER do recurso especial e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO. *(grifos acrescidos)*

Admitindo-se válidas as duas regras para arbitramento dos lucros de atividade imobiliária, a comprovação de custos passa a ser uma opção do sujeito passivo, sendo-lhe possível optar pela aplicação do coeficiente de 9,6% sobre a receita bruta caso não disponha de comprovantes que resultem em um lucro arbitrado menor.

Contudo, tal declaração de voto não refletiu os fundamentos prevalentes do paradigma, e, principalmente, a situação fática lá enfrentada, que era de não comprovação de custos, de modo que não é possível extrair daquele julgado uma decisão da maioria do Colegiado acerca das providências cabíveis no presente contexto fático.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

ACÓRDÃO 9101-007.345 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 10980.721105/2011-24

DOCUMENTO VALIDADO