



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10980.723778/2011-19</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1004-000.280 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FABIO CONGRO VENTURI
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2007, 2008

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

Considerando que não houve comprovação ou conhecimento da totalidade dos custos, cabível a redução da base imponible mediante aplicação do coeficiente de 9,6% sobre a receita bruta da venda dos imóveis.

ABATIMENTO DOS TRIBUTOS RECOLHIDOS (IRPF – GANHO DE CAPITAL) DO IRPJ APURADO PELA SISTEMÁTICA DO ARBITRAMENTO. CABIMENTO.

Em se tratando de tributação por equiparação da pessoa física à pessoa jurídica imobiliária, cabível o abatimento do IRPF recolhido sobre o ganho de capital apurado na alienação dos imóveis do IRPJ lançado de ofício.

**Assunto: Outros Tributos ou Contribuições**

Ano-calendário: 2007, 2008

CSLL. PIS. COFINS. CABIMENTO.

Sendo cabível a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, nenhum reparo cabe aos lançamentos de CSLL, PIS e COFINS sobre as receitas provenientes de vendas de imóveis.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a arguição de nulidade da decisão de primeira instância, e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para que seja aplicado o coeficiente de 9,6% sobre a receita bruta da venda dos imóveis para determinação da base de cálculo do IRPJ, e sejam deduzidos do IRPJ lançado os valores porventura recolhidos a título de IRPF - ganho de capital.

*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, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1.179/1.200) interposto pelo contribuinte acima identificado contra o Acórdão nº 04-47.361, proferido pela 2ª Turma da DRJ/CGE (fls. 1.112/1.137), que recebeu a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

Ementa:

**PESSOA FÍSICA EQUIPARADA À PESSOA JURÍDICA - INÍCIO DA EQUIPARAÇÃO.**

Equipara-se à pessoa jurídica, o proprietário ou titular de terrenos ou glebas de terra que, sem efetuar o registro dos documentos de incorporação ou loteamento, neles promova a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias ou a execução de loteamento, se iniciar a alienação das unidades imobiliárias ou dos lotes de terreno antes de decorrido o prazo de sessenta meses contados da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio ou da aceitação das obras do loteamento. A equiparação ocorrerá na data da primeira alienação.

**PERDA DA ESPONTANEIDADE.**

O procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos períodos fiscalizados, não surtindo qualquer efeito sobre o lançamento as DIPJ, DCTF retificadoras ou recolhimentos porventura efetuados, após a ciência de seu início.

#### **EMPRESAS IMOBILIÁRIAS. ARBITRAMENTO DO LUCRO.**

O art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995, definiu a forma de arbitramento de empresa que se dedique a loteamento de terrenos, em artigo separado daqueles que definem os critérios de arbitramento das demais empresas, o mesmo se observando no RIR de 1999, em que o teor do citado art. 49 consta na íntegra do art. 534, enquanto que, para as demais pessoas jurídicas, o arbitramento está disciplinado nos arts. 532 e 533, por isso, as pessoas jurídicas que se dedicarem ao loteamento de terrenos terão seus lucros arbitrados deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado.

#### **COMPENSAÇÃO DE RECOLHIMENTOS A MAIOR**

A compensação/restituição de indébitos tributários possui um rito próprio (Instrução Normativa RFB 1.717, de 18/07/2017), não podendo, em sede de recurso administrativo, ser aplicado pelas Delegacias de Julgamento.

#### **CSLL, PIS/PASEP E COFINS.**

Aplicam-se aos lançamentos da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins os mesmos argumentos espostos para o IRPJ, naquilo em que há similitude dos motivos do lançamento e das razões de impugnação.

Em resumo, o presente processo é decorrente de Autos de Infração que exigem IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), referentes aos anos de 2007 e 2008, em razão da equiparação do sujeito passivo à pessoa jurídica imobiliária, nos termos do art. 152 do RIR/99.

De acordo com o relatório da decisão ora recorrida:

... o Fisco constatou que o fiscalizado construiu e vendeu mais de 100 imóveis no período sob fiscalização, devendo ser equiparado a pessoa jurídica, nos termos do art. 152 do RIR/1999.

[...]

Entendeu o Fisco não ser possível acatar a solicitação do contribuinte, quanto à opção pelo lucro presumido, pois, segundo afirmou, esta opção só poderia ser convalidada se "*manifestada antes de iniciado qualquer procedimento de fiscalização das operações imobiliárias efetuadas*".

Foi, então, emitido o Termo de Reintimação Fiscal nº 002, intimando o contribuinte a apresentar sua escrituração fiscal, com a finalidade da apuração do Lucro Real, fazendo o Fisco as seguintes observações:

[...]

Após a análise da documentação apresentada e com base em todo o apurado, entendeu o Fisco ser necessário equiparar a Pessoa Física à Pessoa Jurídica, nos termos do art. 152 do RIR/1999, por este ter promovido "*a construção e venda de mais de uma centena de unidades imobiliárias no período sob fiscalização, divididos em diversos condomínios com duas a dezesseis unidades imobiliárias*" e ainda:

*... O art. 152 do RIR/1999 estabelece que se equipara à pessoa jurídica, o proprietário ou titular de terrenos ou glebas de terra que, sem efetuar o registro dos documentos de incorporação ou loteamento, neles promova a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias, se iniciar a alienação das unidades imobiliárias antes de decorrido o prazo de sessenta meses contados a data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio.*

*No caso em questão, estão presentes todos os elementos necessários para equiparação do fiscalizado à pessoa jurídica devido às operações imobiliárias por ele realizadas, visto que, conforme constante das matrículas dos imóveis ou das escrituras apresentadas: era proprietário dos terrenos; promoveu a construção das unidades imobiliárias, instituídas em condomínio; iniciou a alienação das unidades em prazo muito inferior aos sessenta meses da averbação da construção.*

*O art. 156 do RIR/1999 dispõe que, nos casos enquadrados em seu art. 152, a equiparação ocorrerá na data da primeira alienação. Assim, foi considerada para fins de equiparação, a ocorrência da primeira alienação nos anos sob fiscalização, que aconteceu em 17/02/2006. Esta foi a data de venda das casas 2 e 3 do Condomínio Torres 08, considerando como tais as datas de assinatura dos instrumentos de venda (contratos de financiamento), conforme averbação constante das matrículas dos imóveis.*

*Diante do exposto, foi promovida a inscrição de ofício no CNPJ, nos termos dos incisos I e II do art. 19 da IN RFB 1.005/2010, da qual o contribuinte teve ciência através do Termo de Ciência de Inscrição no CNPJ, em 03/12/2010, conforme AR. ...*

O Fisco prossegue, esclarecendo que, apesar do desejo do contribuinte da apuração pelo Lucro Presumido, esta manifestação, deveria ter ocorrido antes de iniciado o procedimento fiscalizatório, através do "*pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração do ano-calendário*".

Não tendo o contribuinte efetuado o pagamento (na verdade com o pagamento efetuado após o início do procedimento fiscal) e também, não tendo apresentado a documentação necessária à apuração do Lucro Real, foi imperativo a apuração do imposto através do Lucro Arbitrado:

[...]

*Afastada a opção pelo lucro presumido, o contribuinte foi reintimado através do Termo de Reintimação Fiscal nº002(FCV-PJ) - TRF, a apresentar a escrituração contábil e fiscal necessária à apuração do Lucro Real, especialmente os livros Diário, Razão e para Registro Permanente de Estoque dos anos-calendário de 2006 a 2008, acompanhados dos respectivos documentos comprobatórios. Foram concedidos*

*prazos adicionais para apresentação dos elementos solicitados: de 30 dias para os relativos ao ano-calendário de 2006, e de 120 dias para os relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008. Mais uma vez o contribuinte foi devidamente cientificado que a não apresentação dos livros e documentos solicitados ou sua apresentação em desconformidade com a legislação comercial e fiscal, acarretaria o arbitramento do lucro, com base nos art. 530, 532 e 534 do RIR/1999.*

*Em sua resposta ao TRF nº 002(FCV-PJ), de 08/02/2011, o contribuinte não apresentou a escrituração do ano-calendário de 2006, sob a alegação de ter prazo de 120 dias, embora conste expressamente do TRF que o prazo adicional concedido para apresentação dos livros e documentos comprobatórios relativos ao ano-calendário de 2006 era de 30 dias. Em sua manifestação, já resumida no item I deste Termo, considera que mesmo a tributação com base no Lucro Arbitrado tratar-se-ia de opção do contribuinte, com base em Relatório de Serviços Contábeis, que discorre sobre a aplicação das regras do arbitramento para as empresas em geral, com base em percentual da receita conhecida. Realmente, o art. 531 do RIR/1999 prevê a hipótese de que o contribuinte possa espontaneamente recolher o imposto de renda com base no lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta e ocorrida uma das hipóteses previstas no art. 530 daquele Regulamento. Ocorre que o contribuinte não recorreu a esta opção para recolher seus tributos, antes de iniciado o procedimento de fiscalização.*

*Findo o prazo de 120 dias estabelecido para apresentação dos livros e documentos relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008, o contribuinte mais uma vez não apresentou os livros fiscais e contábeis solicitados. Mesmo após reintimado através do TRF nº 003(FCV-PJ), limitou-se a reiterar sua inconformidade com a equiparação e sua opção pelo lucro presumido, sem apresentar qualquer escrituração ou documento comprobatório dos custos de construção, o que leva à determinação do imposto de renda com base no lucro arbitrado, conforme disposto no inciso 111 do art. 530 do RIR. ...*

Através do item IV do TVF, o Fisco demonstra a apuração do IRPJ e da CSLL para os anos de 2007 e 2008, tendo, devido a divergências entre as datas informadas pelo contribuinte e aquelas informadas pelas instituições financeiras, sido consideradas como as datas dos recebimentos da receita total de cada imóvel, as datas das assinaturas dos instrumentos de vendas. Além disso, por terem as construções sido efetuadas em conjunto com o Sr. Rafael de Oliveira Kersten, foi considerada de 50% da receita bruta e dos custos de construção para a apuração:

...

*Não tendo o contribuinte apresentado a escrituração contábil, consideramos como receita bruta os valores de venda dos imóveis constantes das respectivas matrículas ou escrituras.*

*Conforme as matrículas, mais de 85% dos imóveis foram vendidos através de financiamento bancário, tendo o contribuinte recebido o valor total em duas ou três partes referentes aos recursos próprios do comprador, à parcela liberada por recursos do FGTS e ao valor financiado. Para determinar a data de recebimento de cada parcela, o contribuinte foi intimado a informar e Comprovar o recebimento de cada uma, através do TIF nº 001(FCV). Em sua resposta, o contribuinte informou*

*datas de recebimento, sem apresentar qualquer comprovante. Além disso, as instituições financiadoras que responderam aos ofícios enviados informaram que os valores objeto de financiamento foram creditados para os vendedores em datas diferentes daquelas informadas pelo contribuinte.*

*Logo, consideramos como datas de recebimento da receita total de venda de cada imóvel as datas de assinatura dos instrumentos de venda, constantes das matrículas ou escrituras. Exceções a esta regra são os imóveis de matrícula 36.030 e 36043, cujas instituições financeiras informaram as datas em que foram creditadas as parcelas do financiamento para os vendedores. Para o imóvel 36.030, a parcela de R\$ 3.000,00 referente aos recursos próprios do comprador foi considerada recebida na data da assinatura do instrumento de venda, constante da matrícula do imóvel, e as parcelas referentes aos recursos provenientes do FGTS e o valor financiado, no total de R\$ 70.000,00, na data informada pela instituição financeira. Para o imóvel 36.043, a parcela de R\$ 60.000,00 referente aos recursos próprios do comprador foi considerada recebida na data da assinatura do instrumento de venda, constante da matrícula do imóvel, e a referente ao valor financiado de R\$ 140.000,00, na data informada pela instituição financeira. Os custos foram considerados na proporção do recebimento das receitas.*

*Como o contribuinte efetuou a construção e venda dos imóveis em conjunto com Rafael de ; Oliveira Kersten ou Eduardo Congro Venturi, foram considerados 50% da receita bruta de venda do imóvel e do custo comprovado de construção para apuração do seu lucro arbitrado.*

*Quanto ao custo comprovado, mesmo alertado que a não apresentação dos livros contábeis e fiscais acompanhados dos respectivos documentos acarretaria o arbitramento do lucro, com base nos art. 530, 532 e 534 do RIR/1999, o fiscalizado limitou-se a apresentar o que chamou de algumas notas fiscais exemplificativas dos materiais empregados. Assim, 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.*

Quanto aos custos, o Fisco esclarece que, "mesmo alertado que a não apresentação dos livros contábeis e fiscais acompanhados dos respectivos documentos acarretaria o arbitramento do lucro, com base nos art. 530, 532 e 534 do RIR/1999, o fiscalizado limitou-se a apresentar o que chamou de algumas notas fiscais exemplificativas dos materiais empregados", tendo sido considerados, para a maior parte dos imóveis vendidos, tão somente os custos de aquisição dos terrenos, constantes das matrículas obtidas junto ao Cartório de Registro de Imóveis de Araucária. Prossegue ainda:

...

*Foram analisadas as notas fiscais apresentadas pelo fiscalizado e também aquelas apresentadas por Rafael de Oliveira Kersten no curso de procedimento próprio, já que aqueles . adquiriram os terrenos, promoveram a construção e efetuaram as vendas das unidades, conjuntamente. Das notas fiscais apresentadas, consideramos os custos dos materiais constantes das notas fiscais originais apresentadas, cm que*

era possível identificar o imóvel ou condomínio para o qual foi adquirido. Assim, para apuração do resultado de 2007 e 2008, foram contabilizados como custo comprovado aqueles constantes das notas fiscais nº 1377, 1388, 16849, 133395, 1352, 3908, 3076, 002694, apresentadas por Fábio. Quando os endereços identificados nos documentos fiscais mencionados pertencem a uma só unidade, o custo total do material foi considerado como pertencente àquela. E quando o endereço pertence a mais de uma unidade, o custo do material foi rateado entre aquelas, na proporção da área construída. Assim, por exemplo, o valor das notas fiscais nº 1377 e 1388 da Datelha foi atribuído às oito unidades do conjunto Alemanha cujo endereço é o da nota fiscal, na proporção da área construída de cada uma.

Não foram consideradas como custo comprovado os valores constantes das notas fiscais, apresentadas pelo fiscalizado ou por Rafael Kersten: nº 2065, 1058, 127551 e 003265, por não ser possível identificar o imóvel onde foram aplicados os materiais; e os das notas fiscais nº 488704, 278863, 278864, 278861, 746405, por tratarem-se de meras cópias.

Os imóveis de matrícula 37.367, 37.372, 37.425 e 37.429 foram partilhados em divisão amigável entre Fábio e Rafael, conforme constante das certidões do registro de imóveis, ficando os de matrícula 37.367 e 37.429 integralmente para Fábio e os de matrícula 37.372 e 37.425, para Rafael. Para fins de apuração de resultado destes imóveis, foi considerado como receita do fiscalizado a parcela do imóvel pertencente a ele que foi entregue ao outro condômino, na proporção do valor constante da matrícula.

Na planilha abaixo, constam a receita bruta, o custo comprovado e o lucro arbitrado do contribuinte, apurados nos anos-calendário de 2007 e 2008, por trimestre, que serviram de base de cálculo para o imposto de renda e para a contribuição social sobre o lucro líquido. No Anexo í deste Termo podem ser verificados as receitas e custos relativos a cada imóvel vendido, utilizados para apuração do lucro arbitrado.

Período de apuração	Receita Bruta	Custo Comprovado	Lucro Arbitrado
1º Trimestre de 2007	R\$ 358.082,00	R\$ 74.217,45	R\$ 283.864,55
2º Trimestre de 2007	R\$ 259.400,00	R\$ 118.426,64	R\$ 140.973,36
3º Trimestre de 2007	R\$ 496.500,00	R\$ 117.773,13	R\$ 378.726,87
4º Trimestre de 2007	R\$ 221.500,00	R\$ 62.520,89	R\$ 158.979,11
1º Trimestre de 2008	R\$ 357.500,00	R\$ 81.485,91	R\$ 276.014,09
2º Trimestre de 2008	R\$ 376.500,00	R\$ 81.103,25	R\$ 295.396,75
3º Trimestre de 2008	R\$ 186.700,00	R\$ 40.104,08	R\$ 146.595,92
4º Trimestre de 2008	R\$ 639.500,00	R\$ 127.601,60	R\$ 511.898,40

Através do item V do TVF, o Fisco demonstra a apuração do PIS e da COFINS para os anos de 2007 e 2008, esclarecendo que, "conforme determina o art. 16 do Decreto 4.524/2002, na hipótese de atividade imobiliária relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem assim a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, a receita bruta corresponde ao valor efetivamente recebido pela venda da unidade imobiliária, de acordo com o regime de reconhecimento de receitas previsto, para o caso, pela legislação do Imposto de Renda".

Repete que por ter o contribuinte efetuado as construções em conjunto com o Sr. Rafael Oliveira Kersten, foram considerados tão somente 50% da receita de venda de cada imóvel.

Faz constar na planilha de fl. 1003, reproduzida a seguir, os faturamentos mensais apurados, que serviram de base de cálculo das contribuições. Afirma ainda que no anexo II do TVF, "*podem ser verificadas as receitas relativas a cada imóvel vendido, utilizadas para apuração do faturamento mensal*":

Mês/ano	Faturamento Total do Fiscalizado	Mês/ano	Faturamento Total do Fiscalizado
Jan/2007	R\$ 116.607,00	Jan/2008	R\$ 120.750,00
Fev/2007	R\$ 145.975,00	Fev/2008	R\$ 202.750,00
Mar/2007	R\$ 95.500,00	Mar/2008	R\$ 34.000,00
Abr/2007	-	Abr/2008	R\$ 130.000,00
Mai/2007	R\$ 107.500,00	Mai/2008	R\$ 174.500,00
Jun/2007	R\$ 151.900,00	Jun/2008	R\$ 72.000,00
Jul/2007	R\$ 164.500,00	Jul/2008	R\$ 106.750,00
Ago/2007	R\$ 241.750,00	Ago/2008	R\$ 39.950,00
Set/2007	R\$ 90.250,00	Set/2008	R\$ 40.000,00
Out/2007	-	Out/2008	-
Nov/2007	R\$ 29.500,00	Nov/2008	R\$ 289.000,00
Dez/2007	R\$ 192.000,00	Dez/2008	R\$ 350.500,00

Ao fim, apresenta suas conclusões, afirmando não ter sido efetuada "*qualquer redução do montante devido dos tributos e contribuições objeto deste lançamento, por não ser da competência desta fiscalização o exame da compensação entre tributos diferentes, devendo o fiscalizado promover os devidos requerimentos junto à autoridade competente, nos termos previstos na legislação vigente*".

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.061/1.081), assim resumida:

Alega não se enquadrar no disposto no art. 152 do RIR/1999, afirmando que as alienações referem-se a unidades autônomas, sendo uma casa para cada terreno:

...

*Conforme documentos acostados aos autos, as alienações referem-se a unidades autônomas, sendo uma casa para cada terreno. Ou seja, em nenhum dos terrenos houve a construção de duas ou mais unidades.*

*Além do mais, somente seria considerado "incorporador" se houvesse a alienação — ou promessa - de fração ideal antes de concluída e averbada a unidade imobiliária, o que de fato jamais ocorreu.*

...

Prossegue defendendo a regularidade de sua opção pelo lucro presumido, denegada pela autoridade fiscal, por esta entender que o início do procedimento fiscalizatório retirou a espontaneidade do sujeito passivo. Alega ter efetuado o

pagamento da primeira ou única cota do imposto devido, que seria a condição para usufruir dessa forma de apuração:

...

*Portanto, a única condição que a legislação — art. 516 do RIR — faz é que seja efetuado o PAGAMENTO da primeira ou única quota do imposto devido, o que de fato já foi efetuado, conforme documentos acostados ao PAF, mas simplesmente ignorados pelo Auditor Fiscal.*

*Diante do exposto, subsistindo a equiparação da PF à PJ, requer a aplicabilidade do Lucro Presumido para fins de apuração do IR-PJ, por se tratar de opção do Contribuinte, cuja única condição é o PAGAMENTO da primeira ou única quota. ...*

Discorda também da base de cálculo aplicada ao lucro arbitrado. Resumidamente, alega 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, subtraindo o custo comprovado, conforme demonstrativo constante da fl. 1070 da impugnação, reproduzido a seguir:

Período de apuração	Receita Bruta	Custo Comprovado	Lucro Arbitrado
1º Trim de 2007	358.082,00	74.217,45	283.864,55
2º Trim de 2007	259.400,00	118.426,64	140.973,36
3º Trim de 2007	496.500,00	117.773,13	378.726,87
4º Trim de 2007	221.500,00	62.520,89	158.979,11
1º Trim de 2008	357.500,00	81.485,91	276.014,09
2º Trim de 2008	376.500,00	81.103,25	295.396,75
3º Trim de 2008	186.700,00	40.104,08	146.595,92
4º Trim de 2008	639.500,00	127.601,60	511.898,40
Totais (1)	2.895.682,00	703.232,95	2.192.449,05
Relação % (1)		24,28%	<b>75,72%</b>

(1) Estas linhas não constam do quadro originalmente elaborado pelo Auditor Fiscal, mas foram incluídas para melhor instruir as razões de impugnação.

*Ou seja, Lucro ARBITRADO, segundo o entendimento do Auditor Fiscal, seria a Receita Bruta deduzida do custo do terreno e dos materiais empregados (cujas notas fiscais exemplificativas foram consideradas como único custo de materiais).*

*Ora, Receita Bruta, deduzido dos custos, trata-se de Lucro REAL.*

...

*Para uma Receita Bruta total de R\$ 2.895.682,00, multiplicado por 9,6%, ter-se-ia uma base de cálculo (Lucro Arbitrado) total de R\$ 277.985,47, ao invés de R\$ 2.192.449,04 (75,72% da Receita Bruta). Inadmissível, pois.*

...

Assim, no entendimento da impugnante, a correta apuração do lucro arbitrado deveria considerar o custo dos terrenos, nos termos do art. 534 do RIR 1999, demonstrado na tabela apresentada na fl. 1075, a seguir reproduzida:

Período de apuração	Receita Bruta	Custo Comprovado do TERRENO (1)	Receita Bruta Líquida Tributável	Base de Cálculo do Lucro Arbitrado (9,6%)	IR-PJ devido (2)
1º Trim - 2007	358.082,00	73.441,39	284.640,60	27.325,50	4.098,82
2º Trim - 2007	259.400,00	118.069,94	141.330,06	13.567,69	2.035,15
3º Trim - 2007	496.500,00	117.773,13	378.726,87	36.357,78	5.453,67
4º Trim - 2007	221.500,00	61.640,94	159.859,07	15.346,47	2.301,97
1º Trim - 2008	357.500,00	80.605,94	276.894,06	26.581,83	3.987,27
2º Trim - 2008	376.500,00	78.775,50	297.724,50	28.581,55	4.287,23
3º Trim - 2008	186.700,00	39.361,58	147.338,42	14.144,49	2.121,67
4º Trim - 2008	639.500,00	127.476,60	512.023,40	49.154,25	7.373,14
Totais:	2.895.682,00	697.145,02	2.198.536,98	211.059,55	31.658,93

(1) Conforme demonstrativos anexos (I) ao TVEPAF;

(2) Alíquotas de 15% e mais adicional de 10%, se houver.

Através do item "d" da impugnação requer a compensação dos valores recolhidos a título de ganho de capital na pessoa física, assim como do IRPJ recolhido como cota do lucro presumido, com os valores objeto da autuação em análise:

...

*Desde a primeira das várias manifestações e/ou respostas do Contribuinte, durante o PAF, foi requerida a compensação dos valores recolhidos a título de IRPF sobre Ganho de Capital, conforme Demonstrativos de Apuração de Ganho de Capital insertos na DIR-PF (anexos), assim como do DARF correspondente ao pagamento da primeira ou única parcela do , IR-PJ relativo à opção pelo Lucro Presumido, conforme já tratado anteriormente, e cujo comprovante, embora já anteriormente juntado, mas que encontra-se novamente anexo.*

12 Ao fim, através do item II da impugnação, apresenta seus pedidos:

*... EX POSITIS, requer seja recebida a presente impugnação pelos motivos acima elencados e de tudo o mais que será certamente suprido pelo Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento, com seu apurado senso de justiça e imparcialidade. Além disso, requer:*

*1) Preliminarmente, por inexistência de equiparação de Pessoa Física à Pessoa Jurídica, o cancelamento da autuação;*

*2) Ultrapassada a preliminar suso, seja reconhecida a validade da opção do Contribuinte pelo Lucro Presumido, na forma exposta;*

*3) Supletivamente, se aplicado o Lucro ARBITRADO, que o IR-PJ seja apurado na forma prevista no RIR - base de cálculo de 9,6% sobre a Receita Bruta conhecida, esta deduzida dos custos comprovados dos terrenos (art. 534, do RIR);*

*4) Ainda, sejam os recolhimentos efetuados (IR-PF sobre Ganho de Capital E IR- PJ sobre o Lucro Presumido) devidamente compensados, através de retorno do PAF à SRFB, em diligência a ser determinada previamente à decisão nesta Delegacia de Julgamento;*

*5) Por fim, que os encargos (juros e multas) sejam calculados tão somente sobre as eventuais diferenças, ou seja:*

*Valor devido (principal) em razão da equiparação (antes dos juros e multas);*

*(-) Valor recolhido a título de IR-PF (Ganho de Capital);*

*(-) Valor recolhido a título de IR-PJ — Presumido;*

*= Valor líquido devido;*

*(+) Encargos (juros e multas);*

*= Valor líquido devido pelo Contribuinte.*

*6) Seja a Impugnante expressa e regularmente intimada da decisão de primeira instância, protestando, desde já, pela defesa oral perante a Superior Instância, em grau de recurso — seja ele de ofício ou voluntário -, quando também deverá ser expressamente intimada em seu endereço.*

A contribuinte ainda apresentou duas petições (fls. 1.103 e 1.107), alegando existir jurisprudência do STJ e CARF, além de Solução de Consulta da própria Receita Federal, no sentido de que o lucro arbitrado para empresa imobiliária deve corresponder ao percentual de 9,6%.

Tramitado o feito, sobreveio a decisão de piso que julgou a defesa integralmente improcedente.

Intimada da decisão, o sujeito passivo opôs embargos de declaração (fls. 1.153/1.161), rejeitados (fl. 1.175) e, em seguida, apresentou o recurso voluntário, onde basicamente reitera as alegações da defesa e sustenta, a título de preliminar, que a matéria já teria sido pacificada na linha dos precedentes indicados, os quais indevidamente deixaram de ser seguidos pela decisão recorrida.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

**E da análise do recurso, cumpre observar que a parte da decisão recorrida que reconheceu a necessidade de equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, bem como afastou a opção pelo lucro presumido, não foram questionadas, de modo que o julgamento de tais matérias tornou-se definitivo no âmbito deste processo.**

As questões envolvidas nesse momento processual, portanto, dizem respeito: **(i)** à nulidade da decisão da DRJ; **(ii)** à base de cálculo do IRPJ em se tratando de lucro arbitrado em atividade imobiliária; e **(iii)** a possibilidade ou não de deduzir o IRPF pago sobre o ganho de capital pela pessoa física do IRPJ lançado de ofício.

**Da nulidade da decisão da DRJ**

De plano, afasto a alegada nulidade da decisão da DRJ, tendo em vista que realmente não é cabível a oposição de embargos de declaração em face de decisão de primeira instância, além do que não há vinculação de tal órgão julgador à Solução de Consulta emitida pela Disit.

**Da base de cálculo do IRPJ**

De acordo com a DRJ:

O art. 49 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, definiu a forma de arbitramento de empresa que se dedique a loteamento de terrenos, em artigo separado daquele que define os critérios de arbitramento das demais empresas, o mesmo se observando no RIR de 1999, em que o teor do citado art. 49 consta na íntegra do art. 534, enquanto que, para as demais pessoas jurídicas, o arbitramento está disciplinado nos arts. 532 e 533.

*Lei nº 8.981, de 1995:*

*Art. 31. 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.*

*Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem 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.*

(...)

**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. (Grifei)*

A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, na qual o art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995, não consta como revogado, determinou:

*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.*

E a Lei nº 9.430, de 1996, na qual o art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995, não consta como revogado, determinou:

[...]

*Lucro Arbitrado*

*Determinação*

**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;***

(...)

Assim, como fica claro, está enganada a impugnante, quanto à forma de arbitramento que advoga, pois o art. 49 da Lei nº 8.981 de 1995, e o art. 534 do RIR de 1999, que determinam a forma específica de arbitramento no caso de venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio, continuam em vigor e são claras quanto à forma de apuração do lucro arbitrado nesses casos.

Assim, está correta a apuração do lucro arbitrado, conforme apurado pelo Fisco, que utilizou a receita conhecida, subtraindo dela, os custos devidamente comprovados.

Quanto aos custos utilizados, o Fisco utilizou todos aqueles disponíveis, inclusive os valores de aquisição dos terrenos constantes nas matrículas obtidas junto aos cartórios. Caberia ao reclamante apresentar todos os custos incorridos, acompanhados dos documentos comprobatórios, não o tendo feito, conforme alegado pelo Fisco:

[...]

Dessa forma, não há como aceitar a alegação do contribuinte quanto à pretensão em questão. Ao deixar de apresentar, mesmo depois de intimado, todos os custos

incurridos, acompanhados dos documentos comprobatórios, a interessada se submeteu à apuração do lucro conforme corretamente apurado pelo Fisco.

A Recorrente, por seu turno, sustenta **(i)** que a DRJ se omitiu quanto à existência de orientação da própria Receita Federal, na Solução de Consulta DISIT nº 166/2010, dispondo que o *lucro arbitrado na atividade de construção civil é determinado segundo o percentual do lucro presumido (8%) acrescido da “penalidade” de 20%, resultando, pois, em 9,6% do valor da receita auferida*; **(ii)** que o artigo 49 da Lei nº 8.981/1995 já teria sido revogada, na linha do que decidiu o STJ, sendo tal dispositivo inclusive **(iii)** inconstitucional.

Pois bem.

Relativamente ao argumento de inconstitucionalidade, cabe salientar, à luz da Súmula nº 2, que *“o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*.

Quanto à base de cálculo arbitrada do IRPJ aplicável à pessoa jurídica dedicada a operações imobiliárias, trata-se de discussão conhecida deste Julgador, que apreciou o tema no Acórdão nº **9101-006.150**, de minha relatoria e assim ementado:

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.

Tal precedente foi julgado à unanimidade de votos, mas os fundamentos que prevaleceram (por qualidade), constam da declaração de voto da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa, a seguir parcialmente reproduzidos:

[...]

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.

[...]

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 imponible diante de tal requerimento presta-se a adequá-la ao conceito de renda.

Nesse sentido, e considerando que o sujeito passivo, tanto na defesa quanto no recurso voluntário, pediu expressamente para que a base de cálculo seja adequada ao coeficiente de 9,6% sobre a receita bruta da venda dos imóveis, a redução da base imponible nesses termos é medida que se impõe.

#### **Do abatimento dos tributos recolhidos (IRPF – ganho de capital)**

O recurso voluntário limita o abatimento ao IRPF – ganho de capital. Em suas palavras:

Outra grave impropriedade cometida na decisão ora recorrida foi negar a compensação dos valores recolhidos a título de IR sobre o Ganho de Capital – Pessoa Física dos valores devidos a título do IR-**Pessoa Jurídica** devido em razão da equiparação – de ofício - de PF como sendo PJ, ainda mais quando se trata do mesmo fato gerador.

[...] o i. Relator fundamentou que a compensação deveria ser solicitada através de mecanismo ou procedimentos próprios, específicos, ou seja, através de PER/DCOMP, ao mesmo tempo em que, de forma contraditória, afirma que não há como deferir a compensação em sede de processo administrativo de lançamento de ofício.

Deve, portanto, a decisão ser revista, para serem compensados os valores recolhidos a título de IR-PF sobre o Ganho de Capital dos valores devidos a título de IR-PJ, pois decorrentes do mesmo fato gerador.

[...]

### III – Do Pedido

[...]

*EX POSITIS*, e de tudo o que mais será suprido por este D. Colegiado, requer:

Seja acatada a preliminar alegada para anular a decisão da DRJ de Campo Grande/MS, com escopo de que os autos lhe sejam novamente remetidos para apreciação do mérito dos Embargos de Declaração, sob pena de supressão de instância;

Subsidiariamente, sejam recebidas as presentes razões recursais, para no mérito, conhecer e prover integralmente o Recurso Voluntário interposto, para aplicar o entendimento constante na Solução de Consulta 166/2010 e o posicionamento já cristalizado por este Conselho nos acórdãos 106-15412 e nº 107-06121 ao presente caso, para adequar a base de cálculo do IR-PJ, bem como para deferir a compensação dos valores recolhidos a título de IR-PF – Ganho de Capital com o IR-PJ devido, respectivamente.

**Grifamos**

Na impugnação (vide fls. 1.076), ressalte-se, a Recorrente buscou esclarecer que já havia solicitado o abatimento dos valores recolhidos pela pessoa física a título de ganho de capital, mas que a fiscalização informou que não lhe cabia efetuar tal compensação.

Em se tratando, porém, de tributação por equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, entendo que o IRPF pago sobre o lucro imobiliário, ora tributado como empresa imobiliária, deve ser abatido do IRPJ apurado de ofício, sob pena de permitir uma tributação que supera a *efetiva capacidade contributiva*.

Nesse sentido é a *inteligência* da **Súmula CARF nº 176**, que assim prescreve: *O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode*

*ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos.*

Dessa forma, os valores do IRPF porventura recolhidos sobre o ganho de capital pela pessoa física nos fatos geradores contemplados no presente lançamento devem ser abatidos do IRPJ.

#### **Da CSLL, PIS e COFINS**

Sendo cabível a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, nenhum reparo cabe aos lançamentos de CSLL, PIS e COFINS sobre as receitas provenientes de vendas de imóveis.

#### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, rejeito a arguição de nulidade da decisão de primeira instância, e, no mérito, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para que seja aplicado o coeficiente de 9,6% sobre a receita bruta da venda dos imóveis para determinação da base de cálculo do IRPJ, e sejam deduzidos do IRPJ lançado os valores porventura recolhidos a título de IRPF - ganho de capital.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Luis Henrique Marotti Toselli**