



**Processo nº** 10980.723780/2011-98  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-006.484 – 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de junho de 2023  
**Recorrente** RAFAEL DE OLIVEIRA KERSTEN  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

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 constitucionalidade 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer das alegações relativas à Cofins e à Contribuição ao PIS, por força da desistência formulada nos autos, e, em relação à parcela conhecida, em rejeitar a preliminar referente à análise dos Embargos de Declaração pela DRJ e,

quanto ao mérito, em dar parcial provimento ao Recurso, apenas para que a Unidade de Origem, quando da liquidação do acórdão, impute os impostos recolhidos a título de ganhos de capital pela pessoa física aos débitos apurados pela fiscalização a título de IRPJ, nos termos do relatório e voto do relator. O conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo votou pelas conclusões do relator quanto à questão da forma de arbitramento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Magalhães Lima, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Wilson Kazumi Nakayama, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Oliveira, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado), Miriam Costa Faccin (suplente convocado(a)) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro(a) Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Miriam Costa Faccin.

## Relatório

Trata-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008 e cujos débitos compreendem a cobrança dos tributos (principal), a incidência dos juros de mora e a aplicação da multa de ofício.

Conforme se verifica do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, a Autoridade fiscal entendeu por realizar a equiparação da Pessoa Física à Pessoa Jurídica, uma vez que o fiscalizado havia adquirido terrenos na cidade de Araucária e, em conjunto com o Sr. Fábio Congro Venturi, havia promovido a construção e venda de mais de uma centena de unidades imobiliárias durante o período de 01/01/2007 a 31/12/2008, as quais, a rigor, foram divididas em diversos condomínios com duas a dezenas unidades imobiliárias, sendo que, no caso, acabou informando as operações de venda dos imóveis em suas respectivas Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - DIRPFs dos anos-calendário correspondentes e anexou os respectivos demonstrativos de ganho de capital.

Em suas respostas apresentadas aos Termos de Intimação Fiscal, o contribuinte aduziu que não estava enquadrado em nenhuma das hipóteses de equiparação à pessoa jurídica e, portanto, não havia promovido a sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ, mas, à luz do artigo 152 do Decreto nº 3.000/99, a Autoridade fiscal acabou concluindo que, no caso em apreço, estavam 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, tratava-se de proprietário dos terrenos, havia promovido a construção das unidades imobiliárias, instituídas em condomínio e, ainda, havia dado início à alienação das unidades em prazo muito inferior aos sessenta meses da averbação da construção.

E, aí, com fundamento no artigo 156 do Decreto nº 3.000/99, a Autoridade fiscal acabou considerando, para fins de equiparação, a ocorrência da primeira alienação nos anos sob fiscalização, que aconteceu em 17/02/2006, já que essa foi a data de venda das casas 2 e 3 do Condomínio Torres 08 que, enquanto tais, deveriam observar as datas de assinatura dos instrumentos de venda (contratos de financiamento), conforme averbação constante das matrículas dos imóveis, de modo que, no final, foi promovida a inscrição de ofício do contribuinte no CPPJ, nos termos do artigo 19, incisos I e II da Instrução Normativa RFB nº 1.005/2010.

A Autoridade fiscal acabou considerando como receita bruta os valores de venda dos imóveis constantes das respectivas matrículas ou escrituras, tendo em vista que o contribuinte não apresentou a escrituração contábil, de acordo com o artigo 534 do Decreto nº 3.000/99, que, a rigor, previa regra especial para arbitramento dos lucros da pessoa jurídica que se dedica à atividade imobiliária e dispunha que, para determinação do lucro arbitrado, dever-se-ia deduzir da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado, tendo sido determinado, ainda, que o lucro arbitrado seria tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento estivesse previsto para o próprio trimestre.

Além disso, a Autoridade também aduziu que, de acordo com as respectivas 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, sendo que, em sua resposta, o contribuinte informou as datas de recebimento, mas, no final, não apresentou qualquer comprovante, sem contar, ainda, que as instituições financeiras que responderam aos ofícios enviados informaram que os valores objeto de financiamento foram creditados para os vendedores em datas diferentes daquelas informadas pelo contribuinte.

Ao final, a Autoridade demonstrou, ainda, a apuração do IRPJ e da CSLL em relação aos anos-calendário de 2007 e 2008, bem assim que, em decorrência das divergências entre as datas informadas pelo contribuinte e aquelas informadas pelas instituições financeiras, as datas das assinaturas dos instrumentos de vendas foram consideradas como as datas dos recebimentos da receita total de cada imóvel. Além disso, e 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. A apuração do PIS e da COFINS relativamente aos anos-calendário de 2007 e 2008 foi realizada com base no artigo 16 do Decreto nº 4.524/2002, de modo que, no final, não foi aplicado o regime de não-cumulatividade da contribuição, de acordo com o disposto no artigo 8º, inciso II da Lei nº 10.637/2002.

O contribuinte foi devidamente intimado da autuação fiscal e apresentou, tempestivamente, Impugnação por meio da qual sustentou, em síntese, as seguintes alegações.

(i) A Indevida equiparação à PJ

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

(ii) Opção pela sistemática do Lucro presumido

Defendeu 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.

(iii) Equívoco na apuração da base de cálculo

Discordou, 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.

(iv) Necessidade de imputação dos pagamentos realizados na PF

Requeru 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.

Por meio de Manifestações Complementares, o contribuinte informou que, ao julgar o Recurso Especial nº 1.313.969/SC, o Superior Tribunal de Justiça havia fixado o entendimento de que o percentual aplicável para determinação da base de cálculo do IRPJ nas hipóteses de arbitramento era de 9,6% sobre a receita bruta, bem assim que a Receita Federal expediu a Solução de Consulta nº 166, de 16/04/2010, que tinha por objeto o arbitramento do lucro em relação às empresas que se dedicam a construção civil.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1<sup>a</sup> instância para que a Impugnação fosse apreciada. E, aí, através de Acórdão, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento entendeu por julgá-la improcedente, de modo que o crédito exigido restou mantido *in toto*. E, aí, na sequência, o contribuinte foi intimado do resultado do Acórdão proferido pela Autoridade julgadora de piso e entendeu por interpor Recurso Voluntário por meio do qual sustenta, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Preliminar – Cabimento de embargos de declaração

Alega que o acórdão de DRJ é omisso e contraditório, ensejando a apresentação de embargos com fulcro na lei processual, aplicável subsidiariamente.

(ii) Equívoco na apuração da base de cálculo

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. De longa data, há a solução de consulta nº 166, de 16/04/2010, ainda vigente, juntada ao PAF e que trata exatamente da mesma matéria.

A verdade material, no caso em tela, é 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.

(iii) Necessidade de imputação dos pagamentos realizados na PF

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.

(iv) Discriminação – inconstitucionalidade

Alega que mesmo que se considerasse vigente o artigo 49 da Lei nº 8.981/1995, este seria manifestadamente inconstitucional.

Em Despacho de Admissibilidade de Embargos de Declaração, o Presidente da 2<sup>a</sup> Turma da DRJ/CGE acabou entendendo por rejeitá-los. Posteriormente, o contribuinte apresentou a Manifestação complementar por meio da qual pleiteou a necessidade de reforma da decisão recorrida.

Os autos foram encaminhados a este E. CARF e, aí, esta Turma julgadora entendeu por rejeitar a preliminar pelo acolhimento dos Embargos de Declaração e, além disso, a acabou entendendo por converter o julgamento do Recurso em diligência nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72 para que a Unidade de Origem adotasse as seguintes providências:

- (i) Intimasse o recorrente para juntar aos autos os comprovantes de recolhimento do IRPF incidente sobre ganho de capital, referente aos imóveis que constituem objeto da autuação;
- (ii) Consolidasse o montante de tributo recolhido sobre ganho de capital da pessoa física em tabela ou planilha, indicando, valores, períodos e imóveis referente a cada recolhimento;
- (iii) Informasse se os valores referentes ao imposto sobre ganho de capital foram aproveitados em restituições ou compensações e respectivos montantes;
- (iv) Analisasse a documentação juntada, emitindo relatório conclusivo no sentido de se confirmar se os comprovantes se referem ao período autuado e aos imóveis que serviram de base para o arbitramento do lucro; e, por fim,
- (v) Concedesse vista ao recorrente para se manifestar sobre o resultado da diligência, em 30 (trinta) dias, de modo que, ao final, esgotado o prazo de manifestação, o processo deveria ser devolvido ao CARF.

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 – Consulta

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 Recorrente foi intimado do resultado da Diligência e entendeu por apresentar Manifestação em que demonstrou seu descontentamento com o resultado da diligência, pois, no seu entendimento, teria sido determinada a apropriação dos débitos tributários e não a mera indicação do quantum recolhido. E, aí, o Recorrente acabou apresentando Manifestação complementar em que informou a Desistência Parcial do Recurso quanto ao PIS e a COFINS, uma vez que pretendera aderir à Transação Tributária de que trata o Edital de Transação RFB nº 01, de 31/08/2022.

O referido pedido de Desistência Parcial do Recurso Voluntário foi analisado por esta Turma julgadora e, na oportunidade, a Turma encaminhou o processo à Unidade de origem a fim de que (i) a parcela do crédito tributário objeto da desistência do recurso seja transferida a autos apartados, e em relação a esta parcela sejam tomadas as providências de praxe, inclusive cobrança, e (ii) a parcela do crédito tributário que não foi objeto da desistência do recurso seja mantida no presente processo, o qual deveria ser devolvido ao CARF para prosseguimento do feito.

Em Despacho, os autos foram redistribuídos a este Relator mediante sorteio, conforme dispõe o artigo 49, §§ 5º e 8º do Anexo II do RICARF.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

### 1. Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

De início, devo analisar se o Recurso Voluntário interposto preenche os pressupostos recursais intrínsecos e extrínsecos para concluir pelo seu conhecimento, ou não, e para que, na sequência, e sendo o caso, possa ser devida e regularmente analisado em suas alegações preliminares e meritórias.

A começar pela análise do requisito extrínseco da tempestividade, verifico, de plano, que o Recorrente tomou conhecimento do resultado da decisão proferida pela autoridade julgadora de 1<sup>a</sup> instância por via postal em 19/02/2019 (terça-feira), de modo que o prazo de 30 dias a que alude o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 começou a fluir em 20/02/2019 (quarta-feira) e findar-se-ia apenas em 21/03/2019 (quinta-feira). A rigor, note-se que o Recurso Voluntário foi interposto em 19/03/2019 (terça-feira).

Considerando, pois, que o Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos

de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a examinar as alegações que restaram ali formuladas.

A título de informação, perceba-se se que o Recorrente pediu parcial desistência do Recurso relativamente ao PIS e à COFINS para aderir à Transação Tributária de que trata o Edital de Transação RFB nº 01, de 31/08/2022, daí por que o presente Recurso deve ser conhecido apenas parcialmente, nos termos do que preceitua o artigo 78 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

#### **“Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015**

**Art. 78.** Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

**§ 1º** A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

**§ 2º** O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

**§ 3º** No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.

**§ 4º** Havendo desistência parcial do sujeito passivo e, ao mesmo tempo, decisão favorável a ele, total ou parcial, com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, se for o caso, retornem ao CARF para seguimento dos trâmites processuais.

**§ 5º** Se a desistência do sujeito passivo for total, ainda que haja decisão favorável a ele com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para procedimentos de cobrança, tornando-se insubstinentes todas as decisões que lhe forem favoráveis.

Ante o exposto, tem-se que o presente Recurso Voluntário deve ser conhecido apenas parcialmente, de modo que as eventuais alegações acerca das exigências do PIS e da COFINS não devem ser, aqui, conhecidas.

Passemos, então, ao exame das alegações que devem ser aqui conhecidas e analisadas.

### **1. Da análise da oposição de Embargos de Declaração**

Em relação à oposição dos supostos Embargos de Declaração, adoto, como razões de decidir, os fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Cleucio Santos Nunes quando da lavratura da Resolução nº 1302-000.963 (fls. 1.184/1.192), cujos trechos seguem abaixo transcritos:

“Sobre este ponto, entendo que não assiste razão ao recorrente. Primeiramente, sobre os embargos de declaração, não caberia a este órgão recursal decidi-los como tais, pois, as hipóteses de embargos de declaração que suscitam a competência deste Conselho estão definidas no art. 65 do RICARF.

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

§1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Turma, no prazo de 5 (cinco) dias contado da ciência do acórdão:

- I - por conselheiro do colegiado, inclusive pelo próprio relator;
- II - pelo contribuinte, responsável ou preposto;
- III - pelo Procurador da Fazenda Nacional;
- IV - pelos Delegados de Julgamento, nos casos de nulidade de decisões da delegacia da qual é titular; (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018)
- V - pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão; ou (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018)
- VI - pelo Presidente da Turma encarregada pelo cumprimento do acórdão de recurso especial. (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018).

Como se observa, o CARF só possui competência para apreciar embargos de declaração quando a decisão recorrida vier de um de seus órgãos fracionários. Tratando-se de decisão de DRJ, ressalvadas eventuais divergências sobre o cabimento de tal medida, caberá à delegacia julgadora deliberar sobre os embargos declaratórios.

No caso, a decisão de fls. 1140/1142, não acolheu o recurso por ausência de previsão legal. Com a petição de fls. 1150/1157, o recorrente insiste na tese dos embargos, desta vez postulando que este Conselho analise o pleito e determine a devolução do processo para a DRJ analisar a validade da solução de consulta sobre o caso concreto.

Entendo que não é caso de embargos declaratórios, porque tal medida recursal escapa da competência desta turma julgadora, por se tratar de óbice alegado pelo contribuinte atinente à decisão do órgão de primeiro grau (DRJ), vinculado à Secretaria da Receita Federal. O CARF, por sua vez, vincula-se à Secretaria Executiva do Ministério da Economia, não podendo rever, a título de embargos, decisões de outros órgãos da administração tributária, ainda que vinculados à mesma área temática.

Por outro lado, considerando que o recorrente levanta o mesmo tema como razões de mérito, tal será analisado mais adiante.

Com efeito, por ora, rejeito a preliminar por não ser possível acolher os embargos declaratórios conforme suscitado pelo recorrente e, por consequência, indefiro o pleito de restituição do processo para primeira instância julgadora reapreciá-lo.

A título de elucidação, registre-se que, no âmbito no processo administrativo fiscal federal, inexiste qualquer previsão na legislação de regência que disponha sobre a possibilidade de oposição de Embargos de Declaração em face do Acórdão proferido pela Autoridade julgadora de 1<sup>a</sup> instância. A rigor, confira-se que o Decreto nº 70.235/72 apenas faz alusão ao Recurso Voluntário<sup>1</sup> e, portanto, não elenca ali qualquer hipótese de cabimento de Embargos de Declaração em face de decisão 1<sup>a</sup> instância. Da mesma forma, a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a qual regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, também não cuidou de dispor sobre a oposição de Embargos em face de decisão de 1<sup>a</sup> instância.

---

<sup>1</sup> Cf. Decreto nº 70.235/72. Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

A propósito, conclua-se que, no ambiente do Processo administrativo fiscal, as hipóteses de cabimento de Embargos de declaração que suscitam a competência deste Conselho estão definidas no artigo 65 do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Por essas razões, a preliminar acerca da oposição de Embargos de Declaração deve ser rejeitada. Ultrapassada e devidamente rejeitada essa questão preliminar, passo, então, ao exame das questões que devem ser aqui enfrentadas e analisadas.

## 2. Do arbitramento e da Revogação tácita do artigo 49 da Lei nº 8.981/95

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:

### “Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995”

**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.”

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.

A rigor, perceba-se que o referido posicionamento estaria amparado na Solução de Consulta Disit/SRRF 08 nº 166/2010 e, também, estaria corroborado no que restou fixado pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ ao julgar o Recurso Especial nº 1.313.969/SC, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IRPJ. LUCRO ARBITRADO. EMPRESA DEDICADA À VENDA DE IMÓVEIS CONSTRUÍDOS OU ADQUIRIDOS PARA REVENDA. BASE DE CÁLCULO. ART. 16 DA LEI 9.249/95.

1. Recurso especial no qual se discute o critério normativo para arbitrar o lucro tributável pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) de empresa dedicada à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda.
2. Para os casos em que a receita bruta é conhecida, hipótese dos autos, o art. 16 da Lei 9.249/95 preconiza que o lucro arbitrado deve corresponder ao percentual previsto para o lucro presumido (art. 15) acrescido de 20%, totalizando, na espécie, 9,6% da receita bruta.
3. Recurso especial não provido.

(REsp n. 1.313.969/SC, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16/4/2013, DJe de 19/4/2013.)"

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:

**"Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**

**Art. 2º** Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

**§ 1º** A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

**§ 2º** A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

**§ 3º** Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.

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:

**"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2010 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, consequentemente, da CSLL, evitando-se, assim, a ilegal incidência direta desses tributos sobre a receita e não sobre a renda.

O artigo 49 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.981/95, art. 49)." (grifei).

No mesmo sentido, invoco, também, e enquanto razões de decidir, o que restou fixado no Acórdão n.º 1302-003.384, de relatoria do Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, conforme se verifica do excerto reproduzido abaixo:

**“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 n.º 8.981/95, se comprovado o custo de aquisição do imóvel alienado, ou, com fundamento no artigo 16 da Lei n.º 9.249/95, quando não comprovado aquele custo.

(...)"

Sobre esse ponto específico, peço licença aos meus pares para destacar excerto da Declaração de Voto proferida pelo Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca. *In verbis*:

“Vejam que o art. 534 estabelece uma regra específica justamente por se levar em conta particularidades do segmento econômico em análise (imobiliário) de sorte que, a aplicação da regra geral gera, potencialmente, impactos muito mais gravosos às respectivas empresas que aquela lá estabelecida. A dedução dos custos com a construção ou aquisição dos imóveis é medida de validação da própria norma, já que tais custos representam, de forma inconteste, o grosso dos gastos incorridos por tais empresas; isto é, num primeiro momento, o preceptivo em análise visa, justamente, dar azo ao princípio da capacidade contributiva (lembro que o arbitramento não é penalidade, mas, apenas, forma alternativa de cálculo do Imposto de Renda e, reflexamente, da CSLL).

Assim, aplicá-lo em sua literalidade, sem se proceder à qualquer processo hermenêutico, no caso concreto, culmina com a concretização de norma individual absolutamente avessa ao seu próprio intento: contrária, pois, como já dito, ao

mesmo princípio que justificou a criação de uma exceção à regra geral, qual seja a capacidade contributiva.

Ora, se a apropriação dos custos das empresas do segmento imobiliário torna o arbitramento mais justo (do ponto de vista técnico-principiológico - em atendimento à capacidade econômica dos contribuintes que desenvolvem atividades imobiliárias), é, não só razoável, como mandatória, a integração desta regra à aquela encartada no art. 532, do mesmo regulamento, de sorte que, superada a condição ali erigida (a existência de custos apropriáveis), se imponha a aplicação da forma preconizada pelo aludido art. 532 - se não há provas dos custos, que o arbitramento recaia também sobre estes.

O entendimento, tal como defendido pela D. Auditoria, neste particular, além de romper a ordem constitucional (o conteúdo axiológico abarcado pela CFRB), desborda os próprios contornos estabelecidos pelo sistema jurídico tributário (como, aliás, muito bem apontado pelo Relator), estabelecendo norma concreta e individual que culmina com a exigência do imposto de renda sobre grandeza que se encontra fora dos limites da competência tributária estabelecida para a União (renda ou lucro). Tributar-se-á, neste caso, a receita, e não o lucro.

Ao caso em análise, consideradas as premissa fático-contextuais apreendidas no feito, a regra aposta no art. 534 tem que ser interpretada a partir da fixação da condicionante "comprovação dos custos" para ceder, a míngua de semelhante prova, à aplicação da regra geral. De outro modo, exigir-se-á, contrário ao próprio intento legal, o pagamento de IR e CSLL sobre grandeza estranha (não ínsita) à materialidade destas duas exações."

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.

### **3. Do aproveitamento dos tributos pagos pela PF**

O Recorrente alega, ainda, a necessidade de se compensar os valores pagos a título de Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital com os tributos apurados pela fiscalização.

Sobre este ponto, peço vênia aos meus colegas conselheiros para transcrever os pertinentes fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Cleucio Santos Nunes quando da elaboração da Resolução nº 1302-000.963 (fls. 1.184/1.192), os quais, a rigor, estou por adotá-los, aqui, como razões de decidir. *In verbis*:

“A DRJ afastou a alegação do contribuinte, sustentando, em resumo, que os procedimentos para compensação de créditos decorrentes de pagamento indevido com débitos tributários, são disciplinados pela IN/SRF nº 1.717, de 2017, devendo se proceder mediante a transmissão de PER/DCOMP. Assim, o auto de infração e o respectivo processo administrativo contencioso não poderão servir de suporte para a citada compensação.

Com a devida vênia, não se trata o caso de compensação no sentido estrito. Observe-se que a compensação é procedimento de iniciativa do contribuinte visando extinguir crédito tributário confessado como devido. Daí a incidência do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 e das normas regulamentadoras emitidas pela Secretaria da Receita Federal, sendo a mais recente a IN/SRF nº 1.717, de 2017, citada na decisão recorrida.

O argumento do contribuinte possui uma distinção sutil, pois se refere à determinação do crédito tributário considerado devido pela Fazenda. Nesse sentido, o art. 142 do CTN prevê o seguinte:

(...)

Como se observa, é dever da autoridade administrativa “calcular o montante do tributo devido”. O IRPJ incidente sobre o lucro da pessoa jurídica dedicada à venda de imóveis construídos, como é o caso da autuação em debate, decorre da diferença de receita entre o imóvel adquirido e o seu valor de venda, deduzidos os custos da construção. Esse é o teor do art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995, reiteradamente invocado no auto de infração.

Desde a fase procedural, isto é, antes da lavratura do auto de infração, o contribuinte alega que recolheu IRPF sobre ganho de capital exatamente sobre os imóveis que serviram de base para a atuação. Nesse sentido, vejam-se as petições de fls. 392/394, 412/416, 422/425, 973/974. As Declarações de Ajustes de Imposto de Renda de Pessoa Física constantes das fls. 11/141, informam a apuração de imposto de renda sobre ganho de capital.

Assim, era dever da autoridade lançadora diligenciar para obter a comprovação dos recolhimentos, auditar as declarações de rendimentos do contribuinte sobre este fato e lançar os valores corretos, isto é, com a dedução do IRPF pago sobre o ganho de capital.

A não exclusão desses valores da receita apurada para o arbitramento do lucro implica em *bis in idem* tributário, não se justificando impor ao contribuinte o ônus de proceder na forma das regras administrativas da compensação, na medida em que se trata de determinação da base de cálculo do imposto devido pelo mesmo fato tributário. Ressalte-se, que não cabe a alegação de que são contribuintes diversos para afastar o argumento da redução da base de cálculo, pois, a autuação se refere IRPJ, e o IRPF recolhido tem como sujeito passivo a pessoa física equipara à pessoa jurídica. Exatamente em função da equiparação determinada pela fiscalização é que se pode concluir tratar-se, materialmente, da mesma hipótese de incidência tributária, qual seja, o ganho de capital com a venda dos imóveis. A pessoa física tributada no ganho de capital, neste caso, se confunde com a pessoa jurídica, tanto assim que a equiparação se deu exatamente em razão do fato de a pessoa física ter alienado imóveis, cujos os registros contábeis deveriam se dar conforme as regras fiscais para pessoas jurídicas.

Ainda que se afaste o presente argumento, em precedente deste CARF, a Câmara Superior reconheceu a obrigatoriedade de se deduzir o IRPF sobre ganho de capital, do imposto incidente sobre este ganho, obtido pela pessoa jurídica da qual a pessoa física é sócia.

(...)

A propósito, a súmula CARF nº 76, embora referente ao Simples, auxilia na compreensão do ponto em questão. Veja-se:

(...)

Trata-se a súmula de exclusão do simples e a consequente tributação pelo regime normal, devendo-se excluir os valores recolhidos no regime simplificado, a fim de se evitar o *bis in idem* ou eventual enriquecimento sem causa da Fazenda. Semelhante raciocínio deve ser aplicado ao caso em análise, pois, tendo o contribuinte recolhido IRPF sobre ganho de capital, tais valores devem ser excluídos do IRPJ da pessoa jurídica equiparada, se o fato gerador é o mesmo, qual seja, a receita auferida com a venda dos respectivos imóveis.

Assim, entendo que a fiscalização deveria ter considerado a alegação do contribuinte desde a fase procedural, de abatimento dos valores recolhidos a título de IRPF sobre ganho de capital, da base de cálculo do IRPJ sobre a mesma hipótese tributária. Por conseguinte, o crédito tributário referente ao IRPJ não foi determinado corretamente, porque uma parte do crédito não seria devida, caso se confirmassem os recolhimentos

do IRPF sobre os ganhos de capital, com a alienação dos imóveis que serviram de base para a autuação da pessoa jurídica equiparada.”

Aliás, note-se que essa linha de entendimento encontra amparo nas lições de Karem Jureidini Dias<sup>2</sup>:

“Em suma, quando há negação do fato e da relação jurídica anterior, a integralidade de situações daqueles decorrentes, por implicação e decorrência lógica, deve ser considerada, tanto para efeito de caracterização do fato jurídico tributário<sup>3</sup>, como para efeito de constituição da relação jurídica obrigacional, aí se incluindo a sujeição ativa e passiva e a imputação.

A imputação é uma função administrativa. Não havemos que tomar os atos administrativos de forma isolada, posto que é juridicamente relevante o conjunto de atos que implicam no poder e no dever outorgado pelo ordenamento jurídico, visando a um determinado fim. A Administração Pública só se vale do poder em vista da obtenção do fim, na medida e no limite que o ordenamento jurídico lhe impõe. Tem a Administração, assim, o poder de cobrar e o dever de imputar para que alcance a finalidade da exação sem o locupletamento ilícito.

De se verificar que a consideração da realidade negada, melhor dizendo, a negativa da realidade jurídica antes apresentada, é tão fundamental para efeito de constituição do fato jurídico tributário em ato de revisão que, se não observados os efeitos implicacionais, tem-se a possibilidade de nulidade material do fato jurídico tributário, como o erro de sujeição passiva, por exemplo. Já os efeitos logicamente decorrentes da consideração em negação da relação jurídica anterior podem ser atribuídos no momento do julgamento, é o caso da imputação.

A não observância da imputação pela autoridade administrativa, no ato de constituição do novo fato jurídico tributário, não altera a sua materialidade. Contudo, se as revisões permanecem sem efetuar as imputações decorrentes, na pragmática, tem-se, no limite, a diminuição da eficácia do fato jurídico tributário (adimplência do crédito fiscal). Sem dúvida que gera no contribuinte a sensação de pagamento indevido ou cobrança em duplicidade se a imputação, possível em se tratando de um mesmo sujeito ativo, não é determinada. Apenas para a repetição de indébito é que importa o prazo prescricional, já que a imputação pertence ao controle de legalidade do crédito constituído a partir da revisão do fato jurídico tributário.

Resta-nos uma ressalva quanto à imputação de ofício em razão da negação da prova de situação apresentada pelo sujeito passivo. Tratamos no capítulo III do aspecto temporal do fato jurídico tributário e defendemos que o tempo do fato (da revisão) não retorna ao tempo no fato. O tempo do fato não retorna ao tempo no fato para alterar outros fatos, com ele não diretamente relacionados, constituindo outros fatos jurídicos e criando um círculo vicioso. Não é possível retirar do Direito o predicado de ser prospectivo. Por isso que não vislumbramos possibilidade de, a partir de um lançamento, retornar ao passado para modificar a situação contábil do contribuinte, seja para tributar, seja para atribuir efeitos benéficos ao sujeito passivo, salvo se, nessa última hipótese, houver determinação legal de tratamento excepcional, de cunho exclusivamente fiscal.

Quando o fato jurídico tributário é constituído em ato de revisão, a atribuição de nova feição, por negação ou não do fato jurídico anteriormente apresentado e da relação dele decorrente, necessariamente implica na consideração das ocorrências passadas para a constituição da relação jurídica tributária em ato de revisão. De outro modo, essas ocorrências compõem, por implicação lógica, a própria materialidade do fato jurídico tributário constituído em ato de revisão.”

<sup>2</sup> DIAS, Karem Jureidini. Fato Tributário: Revisão e Efeitos Jurídicos. São Paulo: Noeses, 2019.

<sup>3</sup> Vide Acórdão nº 108-09.037, sessão de 18 de outubro de 2006, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Assim, tendo em vista que a Diligência acabou confirmando que (i) houve recolhimento de imposto relacionados aos imóveis que foram considerados na presente autuação, bem assim que (ii) o imposto recolhido não foi utilizado em qualquer compensação, tem-se que os valores recolhidos devem ser imputados aos valores devidos a título de IRPJ, haja vista a desistência do Recurso em relação ao PIS e à COFINS.

#### **4. Das alegações de constitucionalidade do artigo 49 da Lei nº 8.981/1995**

De plano, que, de acordo com o artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal, os órgãos de julgamento não podem afastar ou deixar de observar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de constitucionalidade. Veja-se:

##### **“Decreto nº 70.235/72”**

**Art. 26-A.** No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de constitucionalidade.”

Em consonância com o que determina o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, registre-se que o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de junho de 2015, também prescreve que é vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar quaisquer disposições contidas tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de constitucionalidade. Veja-se:

##### **“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.”**

**Art. 62.** Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de constitucionalidade.”

A Súmula CARF nº 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

##### **“Súmula CARF nº 2”**

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

Tendo em vista que não cabe a este Tribunal Administrativo se pronunciar sobre a constitucionalidade de tratados, acordos internacionais, leis ou decretos, é de se concluir que as alegações de constitucionalidade do artigo 49 da Lei nº 8.981/1995 não devem ser aqui acolhidas.

#### **5. Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta nos autos, conheço parcialmente do presente Recurso Voluntário e, na parte conhecida, rejeito a preliminar referente à análise dos Embargos de Declaração pela DRJ e, quanto ao exame das alegações de mérito, entendo por dar parcial provimento ao Recurso apenas para que a Unidade de Origem, quando da liquidação do Acórdão, impute os impostos recolhidos a título de ganhos de capital pela pessoa física aos débitos apurados pela fiscalização a título de IRPJ.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega