



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.724681/2013-57
ACÓRDÃO	1302-007.464 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SC – SANTA CECÍLIA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO.

Na ausência de pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial deve seguir as regras do artigo 173 do Código Tributário Nacional¹.

PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSÁRIO.

Indefere-se o pedido de perícia, cujo objetivo é instruir o processo com as provas que a Recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a peça impugnatória ou recursal, quando restar evidenciado que poderia trazê-las aos autos, se de fato existissem.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LUCRO ARBITRADO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS QUE DEIXARAM DE SER EXIBIDOS DURANTE O PROCEDIMENTO FISCAL.

"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". (Súmula CARF nº 59)

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

¹ **Art. 173.** O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
 I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O arbitramento de resultados de pessoa jurídica dedicada a operações imobiliárias será efetuado na forma do artigo 49 da Lei nº 8.981/95², se comprovado o custo de aquisição do imóvel alienado, ou, com fundamento no artigo 16 da Lei nº 9.249/95³, quando não comprovado aquele custo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de decadência e de nulidades suscitadas. No mérito, acordam, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

² **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.

³ **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.

1. Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (e-fls. 243/250 e 327/328) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (e-fls. 251/325/326) relativos ao ano-calendário de 2008 e cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de R\$ 2.686.677,26, os quais, a rigor, abrangem a cobrança dos respectivos tributos (principal), a incidência de juros de mora e, ainda, a aplicação da multa (75%), a seguir discriminados:

	TRIBUTO (principal)	JUROS DE MORA	MULTA	TOTAL
IRPJ	999.114,53	445.476,37	749.335,88	2.193.926,78
CSLL	223.800,95	101.098,83	167.850,70	492.750,48
TOTAL				2.686.677,26

2. Conforme se verifica da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” que compõem os respectivos Autos de Infração, a Autoridade Fiscal apurou as infrações à legislação tributária descritas abaixo:

“IRPJ:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2008 06/2008 09/2008 12/2008

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude dos erros e falhas abaixo enumeradas: falta de apresentação dos livros próprios específicos de sua atividade, tornando impossível a homologação dos custos incorridos nos quatro trimestres do ano-calendário examinado. Descumpriu a obrigatoriedade de escrituração do livro Registro permanente de Estoques, obrigatório, para as empresas imobiliárias, tributadas pelo lucro real, a fim de determinar o custo dos imóveis vendidos.

Enquadramento Legal:

A partir de 01/04/1999

Art. 530, inciso II, do RIR/99.

001 - RECEITA DA VENDA DE IMÓVEIS

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal/IRPJ, que passa a fazer parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
---------------------	------------------------------------	-----------------

31/03/2008	R\$ 244.678,42	75,00
30/06/2008	R\$ 561.476,29	75,00
30/09/2008	R\$ 311.940,11	75,00
31/12/2008	R\$ 706.656,14	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 534 do RIR/99.

002 - OUTRAS RECEITAS

Valor apurado conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal/IREI, que passa a fazer parte integrante e inseparável deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/03/2008	R\$ 602.297,68	75,00
30/06/2008	R\$ 716.634,27	75,00
30/09/2008	R\$ 632.640,08	75,00
31/12/2008	R\$ 316.135,29	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 536 do RIR/99.

No que se refere à atualização monetária e às penalidades aplicáveis, os enquadramentos legais correspondentes constam dos respectivos demonstrativos de cálculo.

Fazem parte do presente Auto de Infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

CSLL:

Lançamento decorrente da fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, na qual foram apuradas as infrações abaixo descritas, ocasionando, por conseguinte, insuficiência na determinação da base de cálculo desta contribuição.

001 - CSLL**CSLL SOBRE O LUCRO ARBITRADO**

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal/IRPJ, que passa a fazer parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Ocorrência Val. Tributável ou Contribuição	Multa(%)
31/03/2008		
03/2008	R\$ 244.678,42	75,00
30/06/2008		
06/2008	R\$ 561.476,29	75,00
30/09/2008		
09/2008	R\$ 311.940,11	75,00
31/12/2008		

12/2008 R\$ 706.656,14 75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art 2º e §§, da Lei nº 7.689/88;

Art. 20 da Lei nº 9.249/95;

Art. 29 da Lei nº 9.430/96;

Art. 37 da Lei nº 10.637/02;

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

002 - CSLL SOBRE RECEITA NÃO OPERACIONAL

CSLL SOBRE RECEITA NÃO OPERACIONAL (A PARTIR DO AC 97)

Valor apurado conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal/IRPJ, que passa a fazer parte integrante e inseparável deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Ocorrência Vai. Tributável ou Contribuição	Multa(%)
31/03/2008		
03/2008	R\$ 602.297,68	75,00
30/06/2008		
06/2008	R\$ 716.634,27	75,00
30/09/2008		
09/2008	R\$ 632.640,08	75,00
31/12/2008		
12/2008	R\$ 316.135,29	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88 e art. 29, inciso II, da Lei nº 9.430/96;

Art. 37 da Lei nº 10.637/02;

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08”.

3. Com base no relatório do Acórdão recorrido nº 106-016.496, a lide pode ser compreendida a partir do contexto fático-jurídico a seguir delineado:

“RELATÓRIO

Contra o contribuinte acima identificado foram lavrados, em 06/06/2013, Autos de Infração relativos ao Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 243/250) e à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 251/258), cumulados com multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora:

Tributo	Valor (R\$)	Juros (R\$)	Multa (75%)	Crédito Apurado
IRPJ	999.114,53	445.476,37	749.335,88	2.193.926,78
CSLL	223.800,95	101.098,83	167.850,70	492.750,48

O procedimento fiscal analisou a documentação relativa ao ano-calendário 2008.

O objeto social da sociedade fiscalizada, que tributou suas receitas pelo lucro real no ano-calendário em análise, é a construção de edificações de todos os tipos, residenciais ou não, e de estações de tratamento de esgoto; a administração ou gerenciamento de obras, de acordo com as atribuições dos responsáveis técnicos legalmente habilitados; a realização de incorporação imobiliária de empreendimentos destinados à venda, residenciais ou não, inclusive loteamento e; a participação em outras sociedades, como quotista ou acionista.

A lavratura do Auto de Infração do IRPJ foi motivada pela ausência de documentação comprobatória em relação aos custos informados à Receita Federal. A escrituração contábil da empresa foi considerada imprestável para a determinação do lucro real, sendo promovido o arbitramento do lucro.

Eis os principais pontos que a Fiscalização aborda em seu Termo de Verificação Fiscal-TVF, fls. 234/242:

Desde o Termo de Início de Fiscalização foram solicitados o Livro de Apuração de Estoque ou controles equivalentes e as Planilhas constando os custos e receitas por empreendimento imobiliário.

Como não foi atendido, no Termo de Intimação Fiscal/5 a solicitação foi mais especificada citando-se, inclusive, os artigos do RIR/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), quais sejam art. 260, inciso IV e § 1º, quanto ao Livro de Apuração de Estoque; art. 410 e incisos referentes às planilhas, livro ou documento equivalente que vise a apurar o custo dos imóveis vendidos, por empreendimento; art. 411 a 414 referentes às planilhas, livros ou documentos equivalentes, por empreendimento, que lastrearam a apuração do lucro na atividade imobiliária. Tal solicitação também não foi atendida.

Reiteradas tais solicitações pelos Termos de Intimação Fiscal/6 e 8 e também não atendidas.

No Termo de Intimação Fiscal/6, item 9, foi solicitado comprovar e justificar os custos das unidades imobiliárias vendidas, constantes do item 42 das fichas 04 A trimestrais, da DIPJ, pois em comparação com as receitas de unidades imobiliárias vendidas, constantes do item 06 das fichas 06 A trimestrais, da DIPJ, estes custos representam no 1º e 4º trimestres a proporção de 93% e 96% respectivamente e no 2º e 3º trimestres a proporção de 59%.

Em resposta, em 11/12/2012, apresentou quatro balancetes contábeis analíticos referentes aos centros de custo 1.02.012.01 e 1.02.012.02; 1.02.007.01;

1.02.015.01, 1.02.015.02, 1.02.015.03, 1.02.015.04, 1.02.015.05, 1.02.015.06 e 1.02.015.90; e 2.08.002.01 e 2.08.002.02, que não atendem à exigência fiscal, pois não apresentaram nenhuma documentação comprobatória dos lançamentos.

Estes centros de custos referem-se à conta 1.1.02.03.01 — empreendimentos diversos - subcontas 1.1.02.03.01.001 — Bosque Paradiso, 1.1.02.03.01.002 — Top Duplex, 1.1.02.03.01.003 — Gentil Meireles e 1.1.02.03.01.099 — contratos diversos.

E forneceu uma fórmula da apuração do custo = custo diferido/receita diferida x receita recebida.

A conta do passivo que representa o resultado diferido é 2.3.02.

No Termo de Intimação Fiscal/8, itens 3 e 4 foi solicitado que abrisse os custos do 1º e 4º trimestres que não estavam compatíveis com a proporcionalidade entre os custos diferidos e receitas diferidas. Para tanto é necessário discriminar tais custos, incluindo a apresentação de documentação comprobatória. Necessário também abrir os custos iniciais do 1º trimestre, discriminando-os e apresentando documentação comprobatória, referentes às contas 2.3.02.02 nos diferentes centros de custos apresentados em 11/12/2012.

Em 21/01/2013 apresentou apenas os razões dos centros de custos sem nenhuma documentação comprobatória e sem nenhuma justificativa e não abriu os custos iniciais.

À vista do acima exposto, comprovado que a escrituração contábil da empresa possui vícios e deficiências que a tornam imprestável para determinação do lucro real, deve ser promovido o arbitramento do lucro, conforme disposto no art. 530, inciso II, alínea "b" do RIR/1999, pelas razões a seguir expostas:

1) Apuração dos custos:

Apesar de ser intimada e várias vezes reintimada a apresentar os livros próprios específicos de sua atividade, não os apresentou, tomando impossível a homologação dos custos incorridos nos quatro trimestres do ano-calendário examinado.

Descumpriu a obrigatoriedade de escrituração do livro Registro Permanente de Estoques, quando por obrigação legal, as empresas imobiliárias tributadas pelo Lucro Real, inclusive as equiparadas, devem manter registro permanente do estoque, a fim de determinar o custo dos imóveis vendidos.

Ante o exposto e sem a possibilidade de analisar a procedência dos custos contabilizados em cada trimestre, nos deparamos com o que se segue:

Trimestre	Receita unidades vendidas	Custo unidades vendidas	Percentual
1º/2008	RS 244.678,42	RS 227.770,61	93%
2º/2008	RS 561.476,29	RS 331.637,50	59%
3º/2008	RS 311.940,11	RS 179.975,28	58%
4º/2008	RS 706.656,14	RS 677.966,52	96%

Ainda como informação complementar:

Dados retirados da ficha 37 A— linhas 20 e 21 da DIPJ

Receitas Diferidas — R\$4.435.980,43

Custos correspondentes às receitas diferidas — R\$2.475.351,94

Percentual —55%.

Quanto ao lucro real, apresentou lucro real negativo (prejuízo) nos quatro trimestres.

Conclui-se, portanto, que, ao contrário do que prega a contabilidade, não existe o princípio do conservadorismo e nem coerência nos custos apurados e que não poderão ser aceitos, por não estarem devidamente comprovados, nem na escrituração comercial e fiscal e nem na documentação que nunca foi apresentada.

Apuração da base de cálculo para o arbitramento do lucro, com base no art. 530, inciso II, alínea b:

Receitas declaradas	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre	Total das Receitas
Rec. Unidades vend.	244.678,42	561.476,29	311.940,11	706.656,14	1.824.750,96
Rec. Financeiras	602.297,68	716.634,27	632.640,08	316.135,29	2.267.707,32
TOTAL	846.976,10	1.278.110,56	944.580,19	1.022.791,43	4.092.458,28

Em função do arbitramento no ano-calendário de 2008, o contribuinte deverá estornar o lucro real negativo apurado e a base de cálculo negativa da CSLL, conforme constam da DIPJ e do LALUR, nos quatro trimestres, tendo em vista não serem passíveis de compensação futura, ficando o contribuinte ciente de que deverá proceder a baixa destes valores no LALUR — parte B, sendo vedada a futura compensação destes valores (...)

Assim, cumprindo o determinado no MPF-F, quanto ao IRPJ e tributos reflexos, foi lavrado Auto de Infração, no ano-calendário de 2008, por arbitramento, conforme artigo 530, inciso II, alínea b do RIR/99 (Decreto n° 3.000, de 1999):". (destaques no original)

4. A Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 310/324), por meio da qual, sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) o Auto de Infração foi lavrado em 29.05.13, mas só recebido em 11.06.13, o Fisco submeteu à tributação, dentre outros, fatos geradores ocorridos a partir do mês de janeiro/08, inclusive, quando não poderia mais fazê-lo, pois alcançados os meses de janeiro a junho de 2008, pela decadência, por força disposto no artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional;
- (ii) a Impugnante não mantinha o "Livro Registro Permanente de Estoque", mas, em contrapartida, e para os mesmos efeitos, possuía, na forma do § 1º do artigo 260 do RIR/99, planilhas que satisfaziam plenamente o seu negócio e atendiam às necessidades fiscais;

- (iii) a Fiscalização valeu-se das informações prestadas pela Contribuinte, louvando-se, tão somente nos dados que lhe interessavam e constantes da DIPJ, para levantar a base de cálculo do lucro arbitrado, à sua conveniência, conspirando totalmente contra as disposições legais pertinentes;
- (iv) os valores utilizados para efeito do arbitramento, foram exatamente os mesmos constantes da DIPJ do exercício 2009, ac 2008, para Receita Financeira, para Receita de Unidades Vendidas, e para Custo das Unidades Vendidas;
- (v) o que se evidencia, portanto, é a contradição da Fiscalização que aceita parte dos assentamentos contábeis para um efeito e despreza a contabilidade para outros fins. A verdade não pode ter duas faces, sob pena de nulidade do ato que tem por base tal entendimento;
- (vi) ao se admitir o arbitramento do lucro, o custo das unidades vendidas deve ser deduzido da receita da venda dos imóveis;
- (vii) o percentual de arbitramento aplicável (se procedente o arbitramento), somente poderia ser o de 9,6% (nove vírgula seis por cento) sobre a receita conhecida de venda de imóveis, menos o custo dos referidos imóveis, ao contrário do que fez o fiscal, que não considerou a dedução;
- (viii) uma vez comprovadas as omissões e os equívocos fiscais, é de ser declarada a nulidade do lançamento, porque feito por presunção;
- (ix) ao se admitir o arbitramento do lucro, a Receita de Financiamento obtida na comercialização de imóveis a prazo não deve ser considerada como ganho de capital.

5. Os autos foram encaminhados para a DRJ/SERET/RJO através do Despacho de Encaminhamento (e-fl. 421), sendo que, em sessão realizada em 28 de janeiro de 2020, a 10ª Turma da DRJ/BHE proferiu a Resolução nº 02-002.364 (e-fls. 424/426) e, na oportunidade, acabou concluindo por converter o julgamento do processo em Diligência, nos seguintes termos:

“Contra o contribuinte acima qualificado, foram lavrados, em 06/06/2013, Autos de Infração relativos ao Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL. Mesmo após intimação, o sujeito passivo não apresentou documentação comprobatória em relação aos custos informados à Receita Federal no ano-calendário 2008. A escrituração contábil da empresa foi considerada imprestável para a determinação do lucro real, sendo promovido o arbitramento do lucro.

A Fiscalização efetuou o arbitramento considerando as próprias receitas declaradas pela empresa autuada em sua DIPJ:

Receitas declaradas	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre	Total das Receitas
Rec. Unidades vend.	244.678,42	561.476,29	311.940,11	706.656,14	1.824.750,96
Rec. Financeiras	602.297,68	716.634,27	632.640,08	316.135,29	2.267.707,32
TOTAL	846.976,10	1.278.110,56	944.580,19	1.022.791,43	4.092.458,28

No que toca as receitas financeiras, a apuração realizada pela Autoridade Autuante simplesmente adicionou essas receitas à base de cálculo, sem aplicação de nenhum percentual, em conformidade com o art. 536 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999:

SUBTÍTULO V - LUCRO ARBITRADO

CAPÍTULO III - GANHOS DE CAPITAL E OUTRAS RECEITAS

Art.536. Serão acrescidos à base de cálculo os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 531, auferidos no período de apuração, observado o disposto nos arts. 239, 240, 533 e 534 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso II).

No entanto, considerando as razões apresentadas pela defesa, haveria a possibilidade de se aplicar o percentual de presunção ao IRPJ e à CSLL sobre as receitas financeiras, tendo em vista o § 4º do art. 15 e o §2º do art. 20 da Lei nº 9.249/1995, incluído pela Lei nº 11.196/2005:

Lei nº 9.249/1995

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Lei nº 11.119, de 2005) (...)

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

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. (..)

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as

atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (...)

§ 2º O percentual de que trata o caput deste artigo também será aplicado sobre a receita financeira de que trata o § 4º do art. 15 desta Lei.

De acordo com os referidos dispositivos legais, o percentual seria aplicável na determinação da base de cálculo quando as receitas financeiras:

- Tiverem sua origem de atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis;
- for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

Não se constatou, no curso do procedimento fiscal, qualquer intimação no intuito de se verificar se as receitas financeiras declaradas pelo contribuinte atendiam as condições estabelecidas na Lei nº 9.249/95, em que pese ter sido intimado a apresentar documentação comprobatória de apuração do lucro, no qual se incluíam as receitas financeiras. Devido à plausibilidade dos argumentos de defesa e em razão de se observar que o enquadramento dessas receitas financeiras no dispositivo legal mencionado seria mais benéfico ao contribuinte, reduzindo de maneira significativa o lançamento, em busca da verdade material, considerou-se oportuno analisar os documentos relacionados a essas receitas, a fim de enquadrá-las no dispositivo legal correto.

Ante o exposto, proponho o retorno do presente processo em diligência, para que seja concedida à empresa autuada a possibilidade de juntar os documentos necessários à comprovação de que suas receitas financeiras se enquadram na previsão do § 4º do art. 15 e do § 2º do art. 20 da Lei nº 9.249/1995.

As considerações e documentos porventura apresentados pelo contribuinte deverão ser analisados pela autoridade fiscal, elaborando-se relatório circunstanciado com o resultado da diligência. O contribuinte deve ser cientificado desse documento, reabrindo-se o prazo de 30 (trinta) dias para que, em querendo, apresente contrarrazões apenas no que se refere a este relatório.

Após efetuado o procedimento acima solicitado, com a juntada da impugnação do contribuinte, se houver, os autos devem retornar a esta DRJ para julgamento".
(destaques no original)

6. Na sequência foi lavrado o "Termo de Intimação Fiscal nº 1" (e-fls. 431/433), concedendo à Contribuinte a possibilidade de juntar os documentos necessários à comprovação de que suas receitas financeiras se enquadram na previsão do § 4º do artigo 15⁴ e do § 2º do artigo 20⁵ da Lei nº 9.249/1995, em relação ao ano-calendário 2008, nos seguintes termos:

⁴ **Art. 15.** A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no [art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598](#),

No exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e com base no art. 196 da Lei nº 5.172/66 (CTN) c/c art. 5º, parágrafo único, da Lei nº 13.464/2017, e considerando a Resolução 02-002.364 – 10º Turma da DRJ/BHE, na Sessão de 28 de janeiro de 2020, no curso do processo administrativo fiscal nº 18470.724681/2013-57, fica o sujeito passivo acima identificado INTIMADO a prestar os esclarecimentos relacionados aos itens discriminados abaixo, nos prazos respectivos.

Itens a cumprir	Prazo
1. Indicação de responsável, com instrumento de procuração, para acompanhar o presente procedimento fiscal, se pessoa diferente daquela indicada como representante legal da pessoa jurídica	20 dia(s) corrido(s)
2. Documentos necessários à comprovação de que suas receitas financeiras se enquadram na previsão do § 4º do art. 15 e do §2º do art. 20 da Lei nº 9.249/1995. - De 01/01/2008 até 31/12/2008	20 dia(s) corrido(s)

7. A Contribuinte foi cientificada em 21.08.2020, através de Carta com Aviso de Recebimento – AR (e-fls. 457/458), e nada apresentou. Considerando a inércia da Contribuinte, a Fiscalização se dirigiu até a sede da empresa e efetuou a ciência pessoal da referida intimação em 15.09.2020 (e-fls. 459/462).

8. Em 16.09.2020 a Contribuinte apresentou pedido de prorrogação de prazo para apresentação dos documentos (e-fls. 436/439).

9. E, conforme se verifica do “Relatório de Diligência Fiscal” (e-fls. 463/465), nenhum documento foi apresentado. Confira-se:

[de 26 de dezembro de 1977](#), deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos [arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#).

[...]

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

⁵ **Art. 20.** A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os [arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), corresponderá aos seguintes percentuais aplicados sobre a receita bruta definida pelo [art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#), auferida no período, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos:

I - 32% (trinta e dois por cento) para a receita bruta decorrente das atividades previstas no inciso III do § 1º do art. 15 desta Lei;

II - 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento) para a receita bruta decorrente das atividades previstas no inciso IV do § 1º do art. 15 desta Lei; e

III - 12% (doze por cento) para as demais receitas brutas.

[...]

§ 2º O percentual de que trata o caput deste artigo também será aplicado sobre a receita financeira de que trata o § 4º do art. 15 desta Lei.

Apesar do enorme lapso temporal desde a ciência do início do procedimento de diligência, nenhum documento foi apresentado pelo contribuinte para comprovar que suas receitas financeiras se enquadram na previsão do § 4º do art. 15 e do § 2º do art. 20 da Lei nº 9.249/1995, em relação ao ano-calendário 2018.

Em síntese, não há considerações e ou documentos a serem analisados por esta autoridade fiscal.

O contribuinte deverá ser cientificado desse documento, reabrindo-se o prazo de 30 (trinta) dias para que, em querendo, apresente contrarrazões apenas no que se refere a este relatório.

Após a juntada aos autos da manifestação e/ou da certificação de não apresentação no prazo fixado, os autos deverão voltar conclusos para julgamento.

10. Em 03.12.2020, a Contribuinte anexou aos autos: **(i)** documentos constitutivos da empresa (e-fls. 474/489); **(ii)** diversas páginas denominadas “Ficha de Lançamento Contábil” (e-fls. 490/1.051) e; **(iii)** Manifestação denominada “Contrarrazões ao Relatório de Diligência Fiscal” (e-fls. 1.052/1.065), na qual pleiteia a nulidade do relatório fiscal, sem, contudo, correlacionar os documentos juntados com as receitas financeiras declaradas.

11. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 15 de julho de 2021, a 10ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06 (“DRJ/06”), em Acórdão de nº 106-016.496 (e-fls. 1.073/1.095), entendeu por bem **julgá-la improcedente**, ao fundamento de que:

- (i)** o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente e não houve qualquer decisão que motivasse o cerceamento de defesa, o que afasta os aspectos que ensejariam nulidade de acordo com o Decreto nº 70.235/72;
- (ii)** a Fiscalização levou em conta apenas a receita dos imóveis vendidos declarada pela Impugnante. De acordo com o TVF, os custos não foram levados em conta devido à falta de comprovação;
- (iii)** de acordo com a DIPJ da Contribuinte, que apurou suas receitas pelo lucro real trimestral, houve prejuízo em todos os quatro trimestres do ano-calendário 2008 (e-fls. 17/34). Portanto, não houve pagamento para nenhum dos trimestres apurados, fato de relevância para os créditos tributários constituídos no 1º trimestre de 2008, período sob o qual recairia eventual decadência;
- (iv)** em conformidade com o artigo 173, o prazo de decadência começa a correr apenas no primeiro dia útil do exercício seguinte, ou seja, em 1º de janeiro de 2009, sendo o dia 31.12.2013 a data limite para a constituição dos créditos tributários pela Autoridade Autuante. Considerando que a ciência do Auto de Infração ocorreu em 11.06.2013, não houve a decadência de nenhum dos créditos tributários constituídos;
- (v)** ao contrário do que afirma a empresa autuada, não foram apresentados os documentos e as informações solicitadas, não sendo possível concluir que a

empresa possuía livros, documentos e assentamentos fiscais absolutamente em ordem;

- (vi) a Fiscalização arbitrou o lucro com base no artigo 530 do RIR/99, inciso II, alínea b, hipótese em que a escrituração contém vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real. A não apresentação de livros e de documentação comprobatória, na forma descrita pela Autoridade Autuante, se encaixa também no disposto pelo inciso III do artigo 530;
- (vii) a motivação do arbitramento do lucro foi claramente descrita pela Autoridade Fiscal. O arbitramento é fruto da simples subsunção do fato concreto à norma, não existindo a necessidade de nenhuma outra condição para a sua aplicação;
- (viii) caso a defesa trouxesse documentos comprobatórios do custo dos imóveis vendidos, a base de cálculo dos tributos poderia ser ajustada, deduzindo-os das receitas de vendas, conforme preconiza o artigo 534 do RIR/99. Contudo, nenhum comprovante foi apresentado, mesmo após a exigência da comprovação dos custos das unidades imobiliárias vendidas durante o procedimento fiscal;
- (ix) indefiro os pedidos de perícia e de nova diligência, por entender que o processo está devidamente instruído e que o julgamento prescinde de outras verificações.

12. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. HIPÓTESES.

Os lançamentos passíveis de nulidade são os realizados por autoridade incompetente, nos termos do art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72 (PAF), ou com ausência de algum dos requisitos essenciais do auto de infração e dos lançamentos em geral, conforme art. 10 do PAF e art. 142 do (CTN). Tais situações não ocorreram nos lançamentos contestados.

DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO CONTEÚDO DO RESP 973.733/SC.

No que se refere à decadência, o § 4º do art. 150 do CTN deve ser aplicado apenas quando há pagamento antecipado do crédito tributário (ainda que parcial); a inexistência de pagamento ou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade.

LUCRO ARBITRADO.

O imposto deve ser determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

ARBITRAMENTO CONDICIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste arbitramento condicional. O ato administrativo de lançamento regularmente constituído não pode ser modificado pela apresentação a posteriori da documentação não apresentada no momento da Fiscalização.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, por terem suporte fático comum.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

13. Em 25.08.2021 a Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 106-016.496, através de Carta com Aviso de Recebimento - AR (e-fl. 1.100) e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 1.103/1.115), por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação, e suscitou, ainda, as seguintes alegações:

- (i) é entendimento majoritário do Conselho de Contribuintes que, para o arbitramento, é dever do AFRF mostrar que a falta dos livros auxiliares tornaria impossível a verificação do lucro real;
- (ii) o Livro de Registro de Permanente de Estoque foi apresentado, constando o mesmo inclusive nos autos do processo em epígrafe (e-fls. 359/399);
- (iii) a diligência fiscal de que trata o relatório (e-fls. 463/465), em flagrante cerceamento de defesa, deixou de analisar o Livro apresentado, sendo que a suposta falta do livro foi o único motivo ensejador da autuação fiscal.

14. E, conforme se verifica do “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 1.118), os autos foram encaminhados para este E. CARF para prosseguir com o julgamento do Recurso Voluntário.

15. É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

I – Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

16. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023⁶ - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

17. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **25.08.2021** (e-fl. 1.100), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **24.09.2021** (e-fl. 1.102), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972⁷.

18. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

II – Delimitação da Lide

19. O presente litígio tem por objeto a análise da legalidade do lançamento tributário efetuado pela Autoridade Fiscal, fundamentado na alegada ausência de apresentação dos documentos comprobatórios dos custos dos imóveis vendidos e do livro “Registro Permanente de Estoques”, documento exigido das empresas que operam no setor imobiliário sob o regime de tributação pelo lucro real. Com base nesses argumentos, procedeu-se ao arbitramento do lucro da Contribuinte, nos termos dos artigos 530 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda

⁶ **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

⁷ **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

(RIR/99), resultando na constituição de créditos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL, acrescidos de juros de mora e da multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

20. A Contribuinte, por sua vez, sustenta a nulidade do lançamento em razão de vício formal e decadência parcial do crédito tributário, além de impugnar a própria legitimidade do arbitramento realizado. Argumenta ter apresentado documentação hábil, inclusive o livro “Registro Permanente de Estoques” ou instrumentos equivalentes, nos moldes do §1º do artigo 260 do RIR/99. Aduz, ainda, que os percentuais e critérios adotados para a apuração da base de cálculo não observaram os limites legais. Requer, de forma subsidiária, o reconhecimento de que as receitas financeiras decorrentes da comercialização de imóveis a prazo, sejam tratadas conforme disposto no §4º do artigo 15 e no §2º do artigo 20 da Lei nº 9.249/95, ou seja, integrando a receita bruta da atividade imobiliária e não sendo consideradas como ganho de capital.

21. O cerne da lide, portanto, reside: **(i)** na legalidade do arbitramento do lucro efetuado pela Autoridade Fiscal; **(ii)** na análise da ocorrência de decadência parcial do crédito tributário, especificamente em relação ao período de janeiro a junho de 2008; **(iii)** na possibilidade de aplicação dos percentuais reduzidos sobre as receitas financeiras advindas da atividade imobiliária; e **(iv)** na verificação da suficiência e regularidade da documentação contábil apresentada pela empresa, com vistas a afastar a necessidade do arbitramento.

III – Análise da Alegação Preliminar de Decadência do Crédito Tributário

22. A Recorrente reitera a alegação de decadência, pois entende que o Fisco não constituiu devidamente o crédito tributário, porquanto foi lançado a destempo.

23. A respeito, pontuou a Recorrente:

“No Auto de Infração lavrado em 29.05.13, mas só recebido em 11.06.13, o Fisco submeteu à tributação, dentre outros, fatos geradores ocorridos a partir do mês de janeiro/08, inclusive, quando não poderia mais fazê-lo, por alcançados os meses de janeiro a junho de 2008, pela decadência, por força do disposto no art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional”.

24. Registre-se que, tais alegações foram devidamente analisadas e afastadas no Acórdão recorrido:

“A defesa alega que houve decadência dos fatos geradores ocorridos entre janeiro e junho de 2008, tendo em vista o disposto no artigo 150, §4º, do CTN, e a ciência dos lançamentos em 11/06/2013.

Sobre a decadência, o julgamento do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), em 12 de agosto de 2009, submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), consolidou o seguinte entendimento:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo

contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (grifou-se)

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em sua Nota PGFN/CRJ 1.114/2012, relacionou, dentre vários julgados, o Resp 973.733/SC, para que a Secretaria da Receita Federal do Brasil atuasse em conformidade com essa decisão, em consonância com o Parecer PGFN nº 1.617/2008. Vejamos trechos desse Parecer:

*40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: **o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN**; a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. **Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.***

(...)

49. Lembrando que nem toda a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:

(...)

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN; (grifou-se)

Os arts. 150 e 173 do Código Tributário Nacional assim dispõem:

Art. 150. *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem*

prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (...)

Art. 173. *O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Assim, o termo inicial da contagem do lapso quinquenal de decadência, no caso de lançamento por homologação, poderá ser o momento da ocorrência do fato gerador ou o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido lançado, a depender da circunstância de ter havido ou não pagamento parcial do tributo exigido e de ter havido ou não dolo, fraude e simulação.

No caso concreto, não houve dolo, fraude ou simulação, motivo pelo qual a regra de contagem do prazo decadencial será regida, apenas, pelo critério da existência ou não de pagamentos relativos aos valores declarados pela impugnante.

Portanto, nos períodos de apuração em que houver pagamento, deve ser observado o prazo quinquenal de decadência contado a partir da ocorrência dos respectivos fatos geradores (art. 150, §4º, do CTN). Caso contrário, o prazo de decadência começará a correr no primeiro dia útil do exercício seguinte.

De acordo com a DIPJ do contribuinte, que apurou suas receitas pelo lucro real trimestral, houve prejuízo em todos os quatro trimestres do ano-calendário 2008 (fls. 17/34). Portanto, não houve pagamento para nenhum dos trimestres apurados, fato de relevância para os créditos tributários constituídos no 1º trimestre de 2008, período sob o qual recairia eventual decadência.

Destarte, em conformidade com o art. 173, o prazo de decadência começa a correr apenas no primeiro dia útil do exercício seguinte, ou seja, em 1º de janeiro de 2009, sendo o dia 31/12/2013 a data limite para a constituição dos créditos tributários pela Autoridade Autuante.

Considerando que a ciência do Auto de Infração ocorreu em 11/06/2013, não houve a decadência de nenhum dos créditos tributários constituídos.

Assim, conclui-se pela inexistência de decadência em relação aos créditos tributários constituídos”. (destaques no original)

25. Como bem pontuado pela decisão recorrida “*não houve pagamento para nenhum dos trimestres apurados*”, de modo que a decadência passa a ser submetida à regra geral do instituto, ou seja, aquela prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional⁸.

26. Acerca do assunto, destaco a doutrina de Leandro Paulsen⁹:

“Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que o contribuinte deixa de efetuar o pagamento do tributo (art. 149, V), é a falta do pagamento que abre ensejo ao lançamento de ofício supletivo, razão por que o prazo de cinco anos conta do primeiro dia do exercício seguinte ao do vencimento in albis.

[...]

Lembre-se que, não ocorrendo o pagamento tempestivo, não há o que homologar, tendo o Fisco de partir para o lançamento de ofício. Importa ter em conta a **Súmula 555 do STJ**: “Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa”. Isso porque, não tendo o contribuinte efetuado o pagamento e não tendo se declarado devedor, não restará ao Fisco senão a possibilidade de proceder ao lançamento de ofício”. (destaques no original)

27. No caso concreto, registre-se que os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos ao longo de 2008 poderiam ter sido constituídos até 31.12.2013. Considerando que a Recorrente foi cientificada do lançamento em 11.06.2013 (e-fl. 242), tem-se que a Autoridade Fiscal constituiu os créditos aqui discutidos dentro do prazo de 5 (cinco) anos.

28. Por essas razões, entendo por afastar a alegação preliminar de decadência dos créditos tributários aqui discutidos.

III – Análise da Alegação Preliminar de Nulidade da Diligência

29. No ponto, verifico que a Recorrente continua por sustentar as mesmas alegações tais quais formuladas na Manifestação denominada “Contrarrazões ao Relatório de Diligência Fiscal” (e-fls. 1.052/1.065):

- alega que apresentou pedido de prorrogação de prazo para cumprimento da diligência fiscal, o qual está amparado no artigo 18, §2º¹⁰, do Decreto n. 70.235/72;

⁸ **Art. 173.** O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14ª ed., São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 337.

¹⁰ **Art. 18.** [...]

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade.

- aduz que a manifestação da Autoridade Fiscal a respeito desse pedido de prorrogação de prazo é obrigatória e sua ausência acarreta cerceamento de defesa e nulidade do lançamento.

30. A referida alegação foi acertadamente rejeitada pela decisão recorrida, uma vez que os requisitos para lavratura do Auto de Infração foram devidamente observados, inexistindo qualquer hipótese que enseje nulidade do lançamento.

31. Confira-se, o seguinte trecho:

“A defesa roga pela nulidade do Relatório de Diligência, por não haver manifestação da fiscalização acerca do pedido de prorrogação de prazo, o que não faz muito sentido. Isso porque a própria impugnante destacou que a prorrogação de prazo não é obrigatória, sendo concedida a juízo da autoridade fiscal, segundo o artigo 18, § 2º do Decreto no 70.235/72. **A impugnante teve mais de 100 dias para organizar e apresentar os documentos comprobatórios, mas juntou apenas fichas contábeis, que não servem como prova.** Alias, o prazo para a apresentação das contrarrazões se estendeu para além do prazo de dilação solicitado, de 30 dias úteis”. (g.n.)

32. Acrescento ainda que, desde o início do procedimento fiscal a Recorrente foi intimada a apresentar documentação comprobatória da apuração do lucro, no qual se incluíam as receitas financeiras. É o que se constata a partir da leitura dos seguintes trechos do “Termo de Verificação Fiscal”:

“Desde o Termo de Início de Fiscalização foram solicitados o Livro de Apuração de Estoque ou controles equivalentes e as Planilhas constando os custos e receitas por empreendimento imobiliário.

Como não foi atendido, no Termo de Intimação Fiscal/5 a solicitação foi mais especificada citando-se, inclusive, os artigos do RIR/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), quais sejam art. 260, inciso IV e § 1º, quanto ao Livro de Apuração de Estoque; art. 410 e incisos referentes às planilhas, livro ou documento equivalente que vise a apurar o custo dos imóveis vendidos, por empreendimento; art. 411 a 414 referentes às planilhas, livros ou documentos equivalentes, por empreendimento, que lastrearam a apuração do lucro na atividade imobiliária. Tal solicitação também não foi atendida.

Reiteradas tais solicitações pelos Termos de Intimação Fiscal/6 e 8 e também não atendidas.

No Termo de Intimação Fiscal/6, item 9, foi solicitado comprovar e justificar os custos das unidades imobiliárias vendidas, constantes do item 42 das fichas 04 A trimestrais, da DIPJ, pois em comparação com as receitas de unidades imobiliárias vendidas, constantes do item 06 das fichas 06 A trimestrais, da DIPJ, estes custos representam no 1º e 4º trimestres a proporção de 93% e 96% respectivamente e no 2º e 3º trimestres a proporção de 59%.

Em resposta, em 11/12/2012, apresentou quatro balancetes contábeis analíticos referentes aos centros de custo 1.02.012.01 e 1.02.012.02; 1.02.007.01; 1.02.015.01, 1.02.015.02, 1.02.015.03, 1.02.015.04, 1.02.015.05, 1.02.015.06 e 1.02.015.90; e 2.08.002.01 e 2.08.002.02, que não atendem à exigência fiscal, pois não apresentaram nenhuma documentação comprobatória dos lançamentos.

Estes centros de custos referem-se à conta 1.1.02.03.01 — empreendimentos diversos - subcontas 1.1.02.03.01.001 — Bosque Paradiso, 1.1.02.03.01.002 — Top Duplex, 1.1.02.03.01.003 — Gentil Meireles e 1.1.02.03.01.099 — contratos diversos.

E forneceu uma fórmula da apuração do custo = custo diferido/receita diferida x receita recebida.

A conta do passivo que representa o resultado diferido é 2.3.02.

No Termo de Intimação Fiscal/8, itens 3 e 4 foi solicitado que abrisse os custos do 1º e 4º trimestres que não estavam compatíveis com a proporcionalidade entre os custos diferidos e receitas diferidas. Para tanto é necessário discriminar tais custos, incluindo a apresentação de documentação comprobatória. Necessário também abrir os custos iniciais do 1º trimestre, discriminando-os e apresentando documentação comprobatória, referentes às contas 2.3.02.02 nos diferentes centros de custos apresentados em 11/12/2012.

Em 21/01/2013 apresentou apenas os razões dos centros de custos sem nenhuma documentação comprobatória e sem nenhuma justificativa e não abriu os custos iniciais.

À vista do acima exposto, comprovado que a escrituração contábil da empresa possui vícios e deficiências que a tornam imprestável para determinação do lucro real, deve ser promovido o arbitramento do lucro, conforme disposto no art. 530, inciso II, alínea "b" do RIR/1999, pelas razões a seguir expostas:

1) Apuração dos custos:

Apesar de ser intimada e várias vezes reintimada a apresentar os livros próprios específicos de sua atividade, não os apresentou, tomando impossível a homologação dos custos incorridos nos quatro trimestres do ano-calendário examinado.

Descumpriu a obrigatoriedade de escrituração do livro Registro Permanente de Estoques, quando por obrigação legal, as empresas imobiliárias tributadas pelo Lucro Real, inclusive as equiparadas, devem manter registro permanente do estoque, a fim de determinar o custo dos imóveis vendidos.

[...]

Ante o exposto e sem a possibilidade de analisar a procedência dos custos contabilizados em cada trimestre, nos deparamos com o que se segue:

Trimestre	Receita unidades vendidas	Custo unidades vendidas	Percentual
1º/2008	R\$ 244.678,42	R\$ 227.770,61	93%
2º/2008	R\$ 561.476,29	R\$ 331.637,50	59%
3º/2008	R\$ 311.940,11	R\$ 179.975,28	58%
4º/2008	R\$ 706.656,14	R\$ 677.966,52	96%

[...]

Conclui-se, portanto, que, ao contrário do que prega a contabilidade, não existe o princípio do conservadorismo e nem coerência nos custos apurados e que não poderão ser aceitos, por não estarem devidamente comprovados, nem na escrituração comercial e fiscal e nem na documentação que nunca foi apresentada”. (destaques no original)

33. Como se vê, é incontroverso que a Autoridade Fiscal solicitou reiteradamente a documentação comprobatória da apuração do lucro. Ademais, a Autoridade Julgadora “a quo” converteu o julgamento em diligência, concedendo à Recorrente nova oportunidade para apresentar os documentos relativos às receitas financeiras, a fim de verificar sua adequação às condições previstas na Lei nº 9.249/95, motivo pelo qual, não há qualquer razão para se falar em cerceamento ao direito de defesa.

34. Por essas razões e, em complemento ao quanto consignado na decisão recorrida, que bem tratou das alegações aqui reiteradas, entendo pela rejeição da referida preliminar.

IV – Análise das Alegações Meritórias

IV.1 – Alegações Relativas ao Arbitramento do Lucro

35. De plano, observa-se que a Recorrente reiterou os tópicos “*Do Arbitramento do Lucro*”, “*Da Contabilidade Regular e o Lucro Real*”, “*Dos Equívocos da Fiscalização e a Nulidade do Lançamento*” e “*Da Diligência*”, os quais, em essência, possuem a mesma finalidade: afastar o arbitramento do lucro. Diante da sobreposição e semelhança dos argumentos, entendo adequado analisá-los em conjunto.

36. Inicialmente cumpre registrar que o lucro arbitrado é determinado mediante a aplicação de um percentual sobre a receita da empresa (se conhecida) ou por outros índices previstos em lei, no caso de descumprimento das normas da legislação tributária de forma a impossibilitar ou tornar inadequada a apuração do lucro real ou presumido. Em linhas gerais, **utiliza-se o lucro arbitrado quando faltarem elementos para apuração do lucro por outra sistemática.**

37. A figura do lucro arbitrado está erroneamente associada à ideia de penalidade, porém trata-se de um erro conceitual¹¹, pois essa forma de tributação está prevista no artigo 44 do Código Tributário Nacional (“CTN”):

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

38. Nas palavras de Leandro Paulsen¹²:

“Vale frisar, por fim, que o lançamento por arbitramento não constitui sanção, mas **método substitutivo** para apuração do montante devido, não podendo basear-se em elementos destoantes da realidade, ficando, sempre, sujeito à impugnação por parte do contribuinte”. (destaques no original)

39. As hipóteses de arbitramento estão definidas no artigo 603 do RIR/24, o qual estabelece que o imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

- (i) o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- (ii) o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou os registros auxiliares de que trata o §2º do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977;
- (iii) a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real;
- (iv) o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do artigo 600 do RIR/24;
- (v) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- (vi) o comissário ou o representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior, observado o disposto no artigo 468; e

¹¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas: lucro real e lucro arbitrado**. 14ª ed., rev., reform. e atual., São Paulo: MP: APET, 2021, p. 687.

¹² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14ª ed., São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 297/298.

(vii) o contribuinte não mantiver, em boa ordem e de acordo com as normas contábeis recomendadas, livro-razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Livro Diário.

40. Como se vê, a maioria das hipóteses dizem respeito a problemas ou insuficiências relativas à escrituração fiscal ou contábil exigidas por lei. Caberá o arbitramento **diante da falta de elementos indispensáveis à determinação do montante tributável ou da imprestabilidade das fontes** de informações existentes e apresentadas às Autoridades Fiscais.

41. Assim, a partir da constatação da ocorrência de uma das hipóteses acima elencadas, o Fisco tem o poder-dever de arbitrar o lucro da pessoa jurídica sob pena de admitir a incidência do IRPJ e da CSLL sobre montante que, sabidamente, não corresponde ao lucro e, desse modo, acabar ignorando o princípio da capacidade contributiva.

42. De acordo com a doutrina¹³:

“Note-se que o lançamento por arbitramento ou aferição indireta é **excepcional e subsidiário**. Só se justifica quando da **impossibilidade de apuração da base de cálculo real**. Já decidiu o STJ: “O art. 148 do CTN deve ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando certa a ocorrência do fato imponible, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa”.

43. No caso concreto, a Autoridade Fiscal entendeu por arbitrar o lucro da empresa motivada pela não apresentação: (i) do “Livro de Apuração de Estoque” ou controles equivalentes e as planilhas constando os custos e receitas por empreendimento imobiliário, solicitados no “Termo de Início de Fiscalização” e nos “Termos de Intimação” nº 05, 06 e 09; (ii) de documentação comprobatória dos custos das unidades imobiliárias vendidas e declaradas em DIPJ, exigida por meio do “Termo de Intimação” nº 06 e; (iii) de documentação comprobatória dos custos e receitas diferidos, exigida por meio do “Termo de Intimação” nº 08.

44. A Recorrente alega que o único motivo do arbitramento seria a falta de apresentação do “Livro de Registro Permanente de Estoque” e que a Fiscalização teve acesso a inúmeros documentos e informações que permitiriam auferir “com muita facilidade” o lucro real da empresa.

45. No entanto, o “Termo de Verificação Fiscal” descreve uma situação distinta:

“Desde o Termo de Início de Fiscalização foram solicitados o Livro de Apuração de Estoque ou controles equivalentes e as Planilhas constando os custos e receitas por empreendimento imobiliário.

¹³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14ª ed., São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 297.

Como não foi atendido, no Termo de Intimação Fiscal/5 a solicitação foi mais especificada citando-se, inclusive, os artigos do RIR/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), quais sejam art. 260, inciso IV e § 1º, quanto ao Livro de Apuração de Estoque; art. 410 e incisos referentes às planilhas, livro ou documento equivalente que vise a apurar o custo dos imóveis vendidos, por empreendimento; art. 411 a 414 referentes às planilhas, livros ou documentos equivalentes, por empreendimento, que lastrearam a apuração do lucro na atividade imobiliária. Tal solicitação também não foi atendida.

Reiteradas tais solicitações pelos Termos de Intimação Fiscal/6 e 8 e também não atendidas.

No Termo de Intimação Fiscal/6, item 9, foi solicitado comprovar e justificar os custos das unidades imobiliárias vendidas, constantes do item 42 das fichas 04 A trimestrais, da DIPJ, pois em comparação com as receitas de unidades imobiliárias vendidas, constantes do item 06 das fichas 06 A trimestrais, da DIPJ, estes custos representam no 1º e 4º trimestres a proporção de 93% e 96% respectivamente e no 2º e 3º trimestres a proporção de 59%.

Em resposta, em 11/12/2012, apresentou quatro balancetes contábeis analíticos referentes aos centros de custo 1.02.012.01 e 1.02.012.02; 1.02.007.01; 1.02.015.01, 1.02.015.02, 1.02.015.03, 1.02.015.04, 1.02.015.05, 1.02.015.06 e 1.02.015.90; e 2.08.002.01 e 2.08.002.02, que não atendem à exigência fiscal, pois não apresentaram nenhuma documentação comprobatória dos lançamentos.

Estes centros de custos referem-se à conta 1.1.02.03.01 — empreendimentos diversos - subcontas 1.1.02.03.01.001 — Bosque Paradiso, 1.1.02.03.01.002 — Top Duplex, 1.1.02.03.01.003 — Gentil Meireles e 1.1.02.03.01.099 — contratos diversos.

E forneceu uma fórmula da apuração do custo = custo diferido/receita diferida x receita recebida.

A conta do passivo que representa o resultado diferido é 2.3.02.

No Termo de Intimação Fiscal/8, itens 3 e 4 foi solicitado que abrisse os custos do 1º e 4º trimestres que não estavam compatíveis com a proporcionalidade entre os custos diferidos e receitas diferidas. Para tanto é necessário discriminar tais custos, incluindo a apresentação de documentação comprobatória. Necessário também abrir os custos iniciais do 1º trimestre, discriminando-os e apresentando documentação comprobatória, referentes às contas 2.3.02.02 nos diferentes centros de custos apresentados em 11/12/2012.

Em 21/01/2013 apresentou apenas os razões dos centros de custos sem nenhuma documentação comprobatória e sem nenhuma justificativa e não abriu os custos iniciais.

À vista do acima exposto, comprovado que a escrituração contábil da empresa possui vícios e deficiências que a tornam imprestável para determinação do

lucro real, deve ser promovido o arbitramento do lucro, conforme disposto no art. 530, inciso II, alínea "b" do RIR/1999, pelas razões a seguir expostas:

1) Apuração dos custos:

Apesar de ser intimada e várias vezes reintimada a apresentar os livros próprios específicos de sua atividade, não os apresentou, tomando impossível a homologação dos custos incorridos nos quatro trimestres do ano-calendário examinado.

Descumpriu a obrigatoriedade de escrituração do livro Registro Permanente de Estoques, quando por obrigação legal, as empresas imobiliárias tributadas pelo Lucro Real, inclusive as equiparadas, devem manter registro permanente do estoque, a fim de determinar o custo dos imóveis vendidos.

[...]

Ante o exposto e sem a possibilidade de analisar a procedência dos custos contabilizados em cada trimestre, nos deparamos com o que se segue:

Trimestre	Receita unidades vendidas	Custo unidades vendidas	Percentual
1º/2008	R\$ 244.678,42	R\$ 227.770,61	93%
2º/2008	R\$ 561.476,29	R\$ 331.637,50	59%
3º/2008	R\$ 311.940,11	R\$ 179.975,28	58%
4º/2008	R\$ 706.656,14	R\$ 677.966,52	96%

[...]

Conclui-se, portanto, que, ao contrário do que prega a contabilidade, não existe o princípio do conservadorismo e nem coerência nos custos apurados e que não poderão ser aceitos, por não estarem devidamente comprovados, nem na escrituração comercial e fiscal e nem na documentação que nunca foi apresentada". (destaques no original)

46. Assim, ante os fatos devidamente demonstrados e comprovados, a Fiscalização não dispunha de alternativa, senão arbitrar o lucro da Recorrente.

47. A Recorrente sustenta ainda que, o "Livro de Registro Permanente de Estoque" foi posteriormente apresentado e desconsiderado pela diligência, de modo que, o lançamento seria nulo, já que em seu entendimento o referido livro seria o único motivador da presente autuação. Quanto ao ponto, o Acórdão recorrido expressamente consignou:

"Dessa forma, ao contrário do que afirma a empresa autuada, não foram apresentados os documentos e as informações solicitadas, não sendo possível concluir que a empresa possuía livros, documentos e assentamentos fiscais absolutamente em ordem.

[...]

Obviamente a motivação do arbitramento do lucro foi claramente descrita pela Autoridade Fiscal. O arbitramento é fruto da simples subsunção do fato concreto

à norma, não existindo a necessidade de nenhuma outra condição para a sua aplicação”.

48. 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 trecho da decisão recorrida que muito bem analisou a questão:

“A defesa apresenta em sua peça impugnatória um parecer de auditores independentes que tira conclusões sobre as demonstrações contábeis da empresa autuada. Traz também informações que deveriam constar no livro de apuração de estoques (doc. 02). Permaneceu inerte no que tange à apresentação de documentação comprobatória dos custos das unidades imobiliárias vendidas e dos custos e receitas diferidos.

De se frisar que tal parecer não tem nenhum valor no presente julgamento. Não se sabe a quais informações tais auditores tiveram acesso. As conclusões relevantes a esse órgão julgador são aquelas apontadas pelo Auditor Fiscal responsável pela lavratura do Auto de Infração. Por mais de 1 ano, a Fiscalização solicitou informações que aparentemente eram de simples cumprimento. A impugnante ignorou as intimações e optou por esperar pelo resultado de sua omissão.

Da mesma forma, o Registro de estoque apresentado apenas na fase impugnatória (fl. 359/399), após o arbitramento do lucro, não tem o condão de retificar a conduta omissiva da empresa no curso do procedimento fiscal e modificar a forma de constituição do crédito tributário. Inexiste arbitramento condicional.

Ainda assim, caso a defesa trouxesse documentos comprobatórios do custo dos imóveis vendidos, a base de cálculo dos tributos poderia ser ajustada, deduzindo-os das receitas de vendas, conforme preconiza o artigo 534 do RIR/99. Contudo, como já relatado, nenhum comprovante foi apresentado, mesmo após a exigência da comprovação dos custos das unidades imobiliárias vendidas durante o procedimento fiscal”.

49. Ressalte-se que, embora tenha sido intimada em diversas oportunidades a apresentar a documentação comprobatória dos custos incorridos na construção dos imóveis objeto da autuação, a Recorrente ficou-se inerte.

50. Entendo que a Fiscalização agiu corretamente buscando a verdade material, diligenciando na tentativa de identificar os custos efetivamente incorridos pela Contribuinte. De modo diverso, observa-se que a Recorrente optou por não apresentar os referidos documentos, justamente para, em sua defesa, alegar suposta incorreção do procedimento fiscal. A incompatibilidade entre os atos processuais por ela praticados é evidente.

51. A meu ver, o dever probatório do Fisco restou cumprido. Considerando que a Recorrente atua no ramo imobiliário, é razoável presumir que tinha pleno conhecimento de que a base de cálculo seria apurada mediante a dedução do custo de aquisição. Assim, competia-lhe manter documentação idônea que permitisse comprovar os custos das unidades imobiliárias alienadas. Todavia, deliberadamente optou por não apresentá-la, buscando utilizar essa omissão como fundamento de defesa.

52. Importa registrar que a jurisprudência deste Conselho já consolidou o entendimento de que a juntada posterior de livros e documentos imprescindíveis à apuração do crédito tributário não invalida o lançamento com base no lucro arbitrado. Esse entendimento encontra-se consubstanciado na Súmula nº 59, de aplicação vinculante, a seguir transcrita:

Súmula 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.

53. Assim, a apresentação posterior do “Livro de Registro Permanente de Estoque” — cuja escrituração é obrigatória para a atividade exercida pela Recorrente — não tem o condão de descaracterizar o arbitramento realizado.

54. Desse modo, entendo correta a conclusão alcançada tanto pela Fiscalização quanto pela decisão recorrida.

IV.2 – Alegações Relativas à Base de Cálculo do Lucro Arbitrado

55. Por fim, quanto às alegações da Recorrente de supostos equívocos no lançamento por ausência de dedução dos custos de aquisição dos imóveis e das receitas financeiras, a decisão recorrida pontuou:

“Já o uso das informações relativas às receitas declaradas em DIPJ pela impugnante relativas ao ano-calendário 2008 para o arbitramento do lucro, sem considerar os custos declarados, é perfeitamente razoável, não existindo nenhuma contradição.

É praxe da Fiscalização focar seu trabalho apenas em certos detalhes, limitando as intimações à empresa fiscalizada a apresentar provas e esclarecimentos apenas do que for essencial ao trabalho, não sendo necessário averiguar em minúcias todas as informações prestadas pelo contribuinte.

Desse modo, em um procedimento fiscal que visasse a comprovação de custos e despesas, por exemplo, a Autoridade Fiscal poderia exigir a comprovação apenas de parte desses custos e despesas. Caso apenas uma ou outra despesa ficasse sem comprovação, o resultado seria apenas um ajuste do lucro real, ainda que nenhuma averiguação em relação à receita declarada fosse feita. Como a receita

foi declarada pela própria empresa, não haveria porque ela se insurgir contra os dados que ela mesma prestou.

Na presente análise, nenhum esclarecimento ou documento no que se refere à totalidade dos custos dos imóveis vendidos foi apresentado. Tal situação gerou total descrédito em relação às informações de custo prestadas pela empresa e motivou o arbitramento do lucro, em vez de simples ajuste na apuração.

Assim, se a Autoridade Autuante utilizou as receitas declaradas pela própria empresa, foi porque não encontrou indício de irregularidades nessas informações, seja por ter analisado documentos e comprovado os valores, seja por simplesmente ter focado sua análise em outro quesito.

No que tange as receitas financeiras, houve resolução no sentido de propiciar à impugnante a possibilidade de apresentar provas de que o percentual de presunção seria aplicável sobre as receitas financeiras, tendo em vista o § 4º do art. 15 e o §2º do art. 20 da Lei n' 9.249/1995, incluído pela Lei nº 11.196/2005. Contudo a defesa não trouxe um único contrato ou documento que lastreasse as receitas financeiras declaradas. Apenas um monte de fichas contábeis e linhas de informações foram juntadas, sem que houvesse explicação sobre o que os referidos documentos estariam comprovando.

Pelo exposto, mostra-se perfeitamente cabível o arbitramento do lucro efetuado pela autoridade fiscal, não merecendo reparos a apuração efetuada”.

56. Da análise do “Termo de Verificação Fiscal”, verifica-se que, de fato, a Autoridade Fiscal tributou integralmente a receita bruta da Recorrente, não considerando nenhuma parcela de custo dos imóveis, sob o argumento de que *“não poderão ser aceitos, por não estarem devidamente comprovados, nem na escrituração comercial e fiscal e nem na documentação que nunca foi apresentada”*. Confira-se:

Ante o exposto e sem a possibilidade de analisar a procedência dos custos contabilizados em cada trimestre, nos deparamos com o que se segue:

Trimestre	Receita unidades vendidas	Custo unidades vendidas	Percentual
1º/2008	R\$ 244.678,42	R\$ 227.770,61	93%
2º/2008	R\$ 561.476,29	R\$ 331.637,50	59%
3º/2008	R\$ 311.940,11	R\$ 179.975,28	58%
4º/2008	R\$ 706.656,14	R\$ 677.966,52	96%

Ainda como informação complementar:

Dados retirados da ficha 37 A – linhas 20 e 21 da DIPJ

Receitas Diferidas – R\$4.435.980,43

Custos correspondentes às receitas diferidas – R\$2.475.351,94

Percentual – 55%.

Quanto ao lucro real, apresentou lucro real negativo (prejuízo) nos quatro trimestres.

Conclui-se, portanto, que, ao contrário do que prega a contabilidade, não existe o princípio do conservadorismo e nem coerência nos custos apurados e que não poderão ser aceitos, por não estarem devidamente comprovados, nem na escrituração comercial e fiscal e nem na documentação que nunca foi apresentada.

Apuração da base de cálculo para o arbitramento do lucro, com base no art. 530, inciso II, alínea b:

Receita declarada na DIPJ 2009/2008: (RS)

Receitas declaradas	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre	Total das Receitas
Rec. Unidades vend.	244.678,42	561.476,29	311.940,11	706.656,14	1.824.750,96
Rec. Financeiras	602.297,68	716.634,27	632.640,08	316.135,29	2.267.707,32
TOTAL	846.976,10	1.278.110,56	944.580,19	1.022.791,43	4.092.458,28

Da legislação aplicável ao arbitramento do lucro:

Quanto ao IRPJ:

RIR/1999:

“Art. 534. 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49 e lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).”

Parágrafo único. 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).”

“Art. 536. Serão acrescidos à base de cálculo os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 531, auferidos no período de apuração, observado o disposto nos arts. 239, 240, 533 e 534 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso II).”

57. Convém lembrar que há diversas decisões proferidas por este Conselho no sentido de que, em respeito ao conceito de renda, o crédito tributário devido pode ser limitado àquele apurado com base no lucro arbitrado na forma do artigo 16 da Lei nº 9.249/95¹⁴, como método alternativo, nos casos em que não for possível comprovar o custo dos imóveis cuja venda resultou na receita bruta conhecida.

58. A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em recente pronunciamento (Acórdão nº 9101-006.150 – CSRF/1ª Turma, Sessão de 08 de junho de 2022), procurou elucidar a questão, oportunidade na qual concluiu que *“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”*¹⁵.

59. Assim, no tocante ao cálculo do lucro arbitrado, entendo que a Autoridade Fiscal incorreu em equívoco ao aplicar o artigo 534 do RIR/99¹⁶, mesmo sem dispor de elementos que permitissem a dedução do custo de aquisição dos imóveis da receita bruta, conforme determina o referido dispositivo legal. Ao assim proceder, a Fiscalização acabou por tributar o patrimônio da Recorrente, em detrimento da sua renda.

60. Ademais, a atribuição de “custo zero”, ainda que num contexto de ausência de documentos comprobatórios e consequente arbitramento, desvirtua a materialidade do IRPJ e da

¹⁴ **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.

¹⁵ Conforme constou da declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa.

¹⁶ **Art. 534.** 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

CSLL, resultando na formação de uma base de cálculo que excede a real capacidade contributiva, atingindo o patrimônio do sujeito passivo, e não o seu efetivo acréscimo.

61. Portanto, na hipótese dos autos, entendo aplicável o coeficiente previsto na regra geral de arbitramento (artigo 518 do RIR/1999 e artigo 16 da Lei nº 9.249/1991), de 9,6% e 12%, para determinação, respectivamente, do IRPJ e da CSLL sobre a receita bruta conhecida da atividade imobiliária.

62. Inclusive, esta 2ª Turma Ordinária, sob a relatoria do Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, já se pronunciou pela utilização do artigo 16 da Lei nº 9.249/1991, nas hipóteses em que não há comprovação dos custos, reconhecendo a pertinência da aplicação do percentual como forma de assegurar a observância do conceito de renda:

“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**”. (Processo nº 10980.723780/2011-98. Acórdão nº 1302-006.484 – 1ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 21.06.2023, g.n.)

63. Registre-se que essa linha de raciocínio encontra amparo no entendimento que restou perfilhado no Acórdão nº 9101-006.150 – CSRF /1ª Turma:

“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**”. (g.n.)

64. No referido voto, o Conselheiro Relator Luis Henrique Marotti Toselli bem delimitou a questão, como se depreende dos seguintes trechos:

“[...]”

Ou seja, ao assim proceder, a fiscalização, na realidade, deixou de arbitrar o lucro propriamente dito, tributando a *renda* como *receita bruta* se fosse, o que não se sustenta.

O art. 49 da Lei nº 8.981/95, na verdade, em nenhum momento permitiu a equiparação da base de cálculo do lucro arbitrado à receita, devendo ele ser aplicado quando, além de se conhecer a receita, também há conhecimento dos

respectivos custos. É justamente por isto que, na falta de um desses elementos, esse critério especial de arbitramento deve se render à norma geral.

Em outras palavras, diante da ausência de comprovação de custos dos imóveis, o arbitramento do lucro requer a aplicação dos referidos *coeficientes legais*.

Nesse ponto, digna de nota é a declaração de voto no acórdão recorrido, apresentada pelo Cons. Gustavo Guimarães da Fonseca:

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 (lembrando que o arbitramento não é penalidade, mas, apenas, forma alternativa de cálculo do Imposto de Renda e, reflexamente, da CSLL).

Assim, aplica-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 mandatária, 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.

Sobre o tema, chama atenção também o voto do ex. Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, constante do voto condutor proferido no Acórdão nº **1102-001.078** (Sessão de 08/04/2014), *in verbis*:

Quanto à modalidade de arbitramento a ser aplicado, se aquela prevista na Lei nº 8.981/95 ou aquela prevista na Lei nº 9.249/95, é intuitivo que a primeira forma de arbitramento apenas pode ser aplicada caso haja comprovação do custo dos imóveis produzidos e alienados, o que não ocorre no caso.

Note-se que o art. 16 da Lei nº 9.249/95 trata do arbitramento de forma geral, verbis:

(...)

Já o art. 49 da Lei nº 8.981/95 traz regra específica para as empresas que se dedicarem à venda de imóveis, desde que 'devidamente comprovado' o custo dos imóveis. Confira-se:

(...)

Ou seja, se o contribuinte não comprovar o custo dos imóveis, deve ser aplicada a regra geral do art. 16 da Lei nº 9.249/95, a qual considera como base para aplicação dos percentuais a receita bruta conhecida (no caso, os depósitos bancários de origem não comprovada). Grifamos

E como bem observou o i. ex Conselheiro Antonio Bezerra Neto, quando da relatoria do voto proferido no Acórdão nº **1401-000.788** (acórdão este que foi reformado pelo *segundo paradigma*):

(...) a regra do art. 49 da Lei 8.981-95 não é completamente autônoma nem deve ser conjugada sempre a regra do art. 16 da Lei 9.249, pois esta última é uma exceção à regra geral representada pela primeira no que concerne às empresas daquela natureza e que estejam no lucro real.

Com essa interpretação, embora isto não seja objeto do presente voto, fica aberta uma porta para em princípio se resolver também o vácuo criado em relação às empresas daquela natureza que optaram pelo lucro presumido, nesse caso poder-se-ia aplicar apenas a regra do art. 16 da Lei n. 9.249/95, uma vez que a referida matéria regulou totalmente a matéria das empresas que optaram pelo lucro presumido e que foram arbitradas.

No caso concreto, como não se comprovou os custos, não há dúvida alguma de que a grandeza 'lucro' não foi formada e seria não razoável a tributação diretamente da renda, mais sim do lucro para efeito de arbitramento.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso de ofício.” (grifamos)

Feitas essas considerações, a minha opinião é a de que, não conhecendo o fisco o custo dos imóveis, o lucro das empresas imobiliárias deve ser arbitrado mediante a aplicação do coeficiente de 9,6% sobre o montante de sua receita bruta, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.249/95, sob pena do aplicador subverter por completo hipótese legal de incidência do IRPJ (e CSLL).

E nem se diga, aqui, que o procedimento fiscal tendente a quantificar a base de cálculo do lucro arbitrado pela totalidade da receita bruta se justificaria ante a não comprovação do custo dos imóveis pelo sujeito passivo. Isto porque, além desta conduta ter servido de “gatilho” para o próprio “arbitramento”, ela, por resultar em base de cálculo equivalente a 100% da receita, sem qualquer dedução de dispêndio, estaria na verdade dissimulando uma verdadeira sanção, fato este que, além de desvirtuar a regra matriz tributária, também violaria o art. 3º do CTN¹⁷”.

65. Dessa forma, entendo que deve ser promovido o ajuste na base de cálculo do lançamento em exame sobre as receitas de vendas, mediante aplicação dos coeficientes de arbitramento previstos no artigo 518 do RIR/99 sobre a receita bruta conhecida - cuja veracidade, aliás, não foi contestada pela Recorrente, nos seguintes termos:

VENDA	9,6%	OUTRAS RECEITAS	LUCRO ARBITRADO	IR	ADICIONAL
244.678,42	23.489,12	602.297,68	625.786,81	93.868,02	56.578,68
561.476,29	53.901,72	716.634,27	770.535,99	115.580,39	71.053,59
311.940,00	29.946,25	632.640,08	662.586,33	99.387,94	60.258,63
706.656,14	67.838,98	316.135,29	662.586,33	99.387,84	60.258,63
SUBTOTAL				408.224,31	248.149,54
TOTAL				656.373,86	

VENDA	12,00%	OUTRAS RECEITAS	LUCRO ARBITRADO	CSLL
244.678,42	29.361,41	602.297,68	631.659,09	56.849,31
561.476,29	67.377,15	716.634,27	784.011,42	70.561,02
311.940,00	37.432,81	632.640,08	670.072,89	60.306,56
706.656,14	84.798,73	316.135,29	400.934,03	36.084,06
TOTAL				223.800,96

¹⁷ "Art. 3 - tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”

66. Ressalte-se que tal recálculo não tem o condão de acarretar a nulidade o lançamento, uma vez que a Autoridade Fiscal corretamente adotou o lucro arbitrado como critério de apuração, diante da ausência de escrituração contábil adequada e válida para apuração pelo lucro real.

IV.2 – Análise do Pedido de Diligência e/ou Perícia

67. Em suas alegações finais, a Recorrente reitera o pedido de diligência e/ou perícia, sustentando, em síntese, ser necessária para comprovação de suas alegações.

68. A decisão recorrida entendeu por indeferir o pedido de perícia, nos seguintes termos:

“No entanto, é de se salientar que prescinde de perícia prévia ou diligência o julgamento em que os elementos de prova podem ser trazidos aos autos, sem que se necessite de parecer técnico complementar ou ainda no caso de matéria puramente jurídica.

Como já exposto, o relatório de estoques da empresa autuada foi apresentado apenas na impugnação. Já os documentos comprobatórios de custos não foram disponibilizados no curso do procedimento fiscal e muito menos na fase impugnatória.

Como podemos depreender da leitura dos dispositivos supra, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

De se destacar, ainda, que o processo foi convertido em diligência para que a impugnante apresentasse provas de que o percentual de presunção era aplicável sobre suas receitas financeiras.

Essa faculdade de se apresentar provas foi aberta porque a fiscalização não intimou o contribuinte, de forma explícita, a apresentar essa documentação no curso do procedimento fiscal. A empresa solicitou prorrogação de prazo e, ao final da diligência, após mais de 100 dias para apresentar as provas de suas alegações, nada trouxe para ampará-las.

À vista dos fatos, indefiro os pedidos de perícia e de nova diligência, por entender que o processo está devidamente instruído e que o julgamento prescinde de outras verificações”.

69. Vale lembrar que a perícia serve à prova de fato que dependa de conhecimento especial¹⁸, o que não é o caso dos autos, já que caberia à Recorrente a comprovação dos custos dos imóveis, mediante documentação hábil e idônea comprobatória dos investimentos, não sendo possível substituí-la com meras informações nas declarações de bens (que só têm valor se

¹⁸¹⁸ MIRANDA, Pontes de. **Comentários ao Código de Processo Civil**. 3ª ed., atualização legislativa de Sérgio Bermudes, Rio de Janeiro: Forense, 2001, T. IV, p. 472.

acompanhadas desses documentos), e não seria a realização de perícia que supriria essa comprovação.

70. A propósito, são os precedentes deste Conselho:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2008 PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. **Os pedidos de diligências e/ou perícias podem ser indeferidos pelo órgão julgador quando desnecessários para a solução da lide. Os documentos necessários para fazer prova em favor do contribuinte não são supridos mediante a realização de diligências/perícias,** mormente quando o próprio contribuinte dispõe de meios próprios para providenciá-los. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO. O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal”. (Processo nº 10730.723244/2011-34. Acórdão nº 2202-003.999. Sessão de 08.06.2017, Relatora: Júnia Roberta Gouveia Sampaio g.n.)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Exercício: 2004, 2005, 2006 [...] PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. PERÍCIA TÉCNICOCONTÁBIL. PRESCINDÍVEL PARA SOLUÇÃO DA LIDE. INDEFERIMENTO. A realização de diligência ou perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador. A perícia técnica se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para deslinde do litígio, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. Por se tratar de prova especial subordinada a requisitos específicos, a perícia só pode ser admitida, pelo Julgador, quando a apuração do fato litigioso não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento O pedido de diligência ou perícia, quando se resume-se ou versa apenas acerca de matéria contábil e argumentos jurídicos ordinariamente compreendidos na esfera do saber do Julgador, desnecessário o exame pericial à solução da controvérsia. **A diligência fiscal, perícia técnico-contábil, não têm o condão de substituir a parte na atividade de produção de prova documental.** A autoridade julgadora é livre para formar sua convicção devidamente motivada, fundamentada, podendo deferir perícias quando entendê-las necessárias, ou indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, sem que isto configure preterição do direito de defesa **Indefere-se o pedido de diligência ou perícia, cujo objetivo é instruir o processo com as provas documentais que o recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a peça impugnatória ou recursal. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia técnico-contábil”.**

(Processo nº 18471.000974/2007-97. Acórdão nº 1401-004.674. Sessão de 14.09.2020. Relator: Nelso Kichel, g.n.)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA(IRPJ)Ano-calendário: 2004, 2005, 2006 PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIAS E/OU PERÍCIAS. PERÍCIA TÉCNICO-CONTÁBIL. PRESCINDÍVEL PARA SOLUÇÃO DA LIDE. DESNECESSIDADE. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR. **Cabe ao contribuinte colacionar aos autos todas as provas e documentos que no seu entendimento possam comprovar a veracidade de suas alegações.** A atuação de ofício por parte da autoridade julgadora ao determinar a **realização de diligências** que entender necessárias **tem por escopo a complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelo próprio sujeito passivo**, de modo que, mesmo em observância ao princípio da verdade material, a autoridade julgadora não pode substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória em favor do sujeito passivo, quer seja porque ele deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente”. (Processo nº 19515.000978/2009-46. Acórdão nº 1302-006.321. Sessão de 17.11.2022. Relator: Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, g.n.)

71. Por essas razões, rejeito o pedido de diligência e/ou perícia por ser desnecessária para a solução da lide.

V - Dispositivo

72. Por essas razões, entendo por conhecer do Recurso Voluntário e, na parte conhecida rejeitar as preliminares de decadência e nulidade suscitadas e, no mérito, em **dar parcial provimento** apenas para que a Unidade de Origem, quando da liquidação do Acórdão, adote o recálculo do crédito tributário constante neste voto, o qual aplicou a regra geral do artigo 16 da Lei nº 9.249, de 1995¹⁹.

73. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin

¹⁹ O qual considera, para fins de apuração da base de cálculo do arbitramento, a receita bruta conhecida, sobre a qual incidirá o correspondente percentual.

