



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721069/2015-93
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.150 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de junho de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONSTRUTORA TENDA S/A.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 2.219/2.260) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face do Acórdão nº **1302-003.384** (fls. 2.167/2.217), na parte que restou assim ementada:

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.

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.

Por bem resumir o litígio, transcrevo a seguir parte do relatório constante da decisão ora recorrida:

Trata-se de Autos de Infração lavrados em face do contribuinte Construtora Tenda S/A., ora Recorrente, e dos coobrigados GAFISA S/A., Wilson Amaral de Oliveira, Alceu Duilio Calciolari, Rodrigo Osmo, Fernando Cesar Calamita, Henrique de Freitas Alves Pinto, Mauricio Luis Luchetti, Antonio Carlos Ferreira Rosa, André Bergstein, Luiz Carlos Siciliano, Carlos Eduardo Dan Alves Trostli, Paulo Roberto Cassoli Mazzali, Marcelo Silva de Souza, Daniela Ferrari Toscano de Britto, Odair Garcia Senra, Mário Rocha Neto e Flávio Nelson Fernandes, nos quais foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS, sendo agravada e qualificada a multa de ofício aplicada.

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

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

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

Devidamente intimados dos Autos de Infração lavrados, a Recorrente contribuinte principal e os coobrigados apresentaram Impugnações administrativas apartadas, cujos

argumentos foram apresentados nos seguintes tópicos (no acórdão recorrido, cumpre ressaltar, estes tópicos foram muito bem sintetizados, mas não serão aqui transcritos):

a) CONTRIBUINTE PRINCIPAL: CONSTRUTORA TENDA S/A:

- a.i) Do pedido de revisão do cálculo do lucro arbitrado;
- a.ii) Do pedido de compensação dos saldos dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL apurados nos períodos anteriores;
- a.iii) Da alegação de descabimento do agravamento da multa de ofício;
- a.iv) Da alegação de descabimento da qualificação da multa de ofício;
- a.v) Da alegação de decadência parcial do lançamento do IRPJ;
- a.vi) Da alegação de decadência parcial dos lançamentos da Cofins e da contribuição para o PIS;
- a.vii) Do pedido de abatimento dos valores recolhidos a título de Cofins e de contribuição para o PIS; e
- a.viii) Da não incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

(...)

Ao analisar os argumentos apresentados pela contribuinte principal e pelos coobrigados, aquela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília (DF) entendeu por bem dar parcial provimento à Impugnação apresentada pela Construtora Tenda S/A e afastar, na totalidade, as responsabilidades dos coobrigados indicados na autuação pelo pagamento crédito tributário constituído. Veja-se a ementa que o acórdão recebeu:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. CABIMENTO.

Cabível o arbitramento do lucro quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real.

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, de 1995, se comprovado o custo de aquisição do imóvel alienado, ou, com fundamento no artigo 16 da Lei nº 9.249, de 1995, não comprovado aquele.

(...)

A contribuinte principal, ora Recorrente, ao ser intimada do teor da decisão proferida pela DRJ, apresentou Recurso Voluntário (fls. 2.108 e seguintes), no qual repisa os argumentos que foram apresentados em sede de Impugnação Administrativa, em especial no que tange:

- (i) à impossibilidade de arbitramento do lucro;
- (ii) à necessidade de consideração (abatimento) das bases de cálculo negativas e os prejuízos fiscais na quantificação do crédito tributário,
- (iii) à ausência de requisitos para a qualificação da multa;
- (iv) à decadência de parte do crédito tributário constituído de ofício; e
- (v) à impossibilidade de incidência de juros sobre as multas aplicadas.

Por sua vez, como houve exoneração de parte do crédito tributário e o afastamento das responsabilidades imputadas pelo agente fiscal, foi interposto, pelo órgão de julgamento *a quo*, Recurso de Ofício, para que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais confirme ou não o que foi ali decidido.

Em Sessão de 23 de janeiro de 2019, assim decidiu a Turma Julgadora *a quo*:

(...) quanto ao **recurso de ofício**, por maioria de votos, em negar provimento: 1 – quanto à aplicação da norma geral do arbitramento ao caso concreto, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Carmen Ferreira Saraiva; 2 – quanto ao agravamento da multa de ofício, vencido o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo; por unanimidade, em negar provimento: 3 – quanto ao abatimento dos valores recolhidos a título de Pis e Cofins; e 4 – quanto à exoneração das responsabilidades solidárias imputadas. Quanto ao **recurso voluntário**, em dar-lhe provimento parcial, nos seguintes termos: a) por unanimidade, em negar provimento ao recurso: 1 - quanto à impossibilidade de arbitramento do lucro; 2 - quanto ao abatimento de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL; e 3 - quanto à incidência dos juros sobre a multa; e b) para dar provimento ao recurso quanto à 4 - qualificação da multa de ofício e decadência do PIS e Cofins de janeiro a junho e agosto a setembro de 2010; e, c) por maioria de votos para dar provimento ao recurso: 5 - para reconhecer a decadência do IRPJ e CSLL quanto aos 3 primeiros trimestres de 2010, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães Fonseca. (...)

Cientificada dessa decisão, a PGFN interpôs o recurso especial (fls. 2.219/2.260), sustentando existir divergência em relação às matérias *decadência*, *arbitramento* e *agravamento da multa de ofício*.

Despacho de fls. 2.263/2.271 admitiu o recurso especial parcialmente, nos seguintes termos:

(...)

Para a matéria nº 1 – **decadência** - a Fazenda Nacional suscita divergência interpretativa em relação ao acórdão nº **1103-001.151**. Acrescente-se que a Fazenda Nacional reproduziu a ementa do acórdão ofertado como paradigma, obtida no sítio do CARF na Internet, na forma do artigo 67, § 11, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, alterado pela Portaria MF nº 329/2017.

No caso em julgamento, o contribuinte sofreu retenção na fonte de CSRF e de imposto de renda, incidentes sobre valores que compuseram a declaração de ajuste. Nessas circunstâncias, o Colegiado entendeu que tais retenções configuram antecipação de pagamento, a atrair a incidência do artigo 150, § 4º, do CTN.

De acordo com a PGFN, “a retenção de tributos por fonte pagadora não equivale à antecipação de pagamento realizada pelo próprio contribuinte, referida no art. 150 do CTN.” No entanto, o paradigma colacionado conflita com a Súmula CARF nº 123, que tem a seguinte redação:

“Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. “

Assim, o **Recurso Especial não pode ser admitido**, para a matéria nº 1 – **decadência**, por força do artigo 67, §§ 3º e 6º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Para a matéria nº 2 – **arbitramento** - a Fazenda Nacional suscita divergência interpretativa em relação aos acórdãos nº **9101-002.975** e **1102-001.033**. Acrescente-se que a Fazenda Nacional reproduziu as ementas dos acórdãos ofertados como paradigmas, obtidas no sítio do CARF na Internet, na forma do artigo 67, § 11, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, alterado pela Portaria MF nº 329/2017. Eis suas ementas, naquilo que importa ao presente exame:

- acórdão nº **9101-002.975**:

“ARBITRAMENTO. EMPRESAS IMOBILIÁRIAS. REGRA ESPECÍFICA.

O ordenamento jurídico consolidou um sistema de arbitramento que comporta a existência de uma regra geral, para apuração da base de cálculo quando conhecida a receita bruta, com base no art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995 (art. 532 do RIR/99), no qual se aplica um coeficiente variável sobre a receita bruta a depender do ramo de atividade da empresa para determinar a base de cálculo, e regras específicas, dentre as quais a prevista para empresas imobiliárias, com base no art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995, do qual não se fala em coeficiente sobre a receita bruta, mas sobre a receita bruta deduzida do custo de aquisição do imóvel. São parte da construção do sistema do regime de tributação, convivem harmonicamente e dispõem sobre procedimento para apuração do lucro arbitrado.”

- acórdão nº **1102-001.033**:

“ARBITRAMENTO DE LUCROS. EMPRESAS IMOBILIÁRIAS. MODALIDADE. COMPROVAÇÃO DE CUSTOS.

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 (art. 534 do RIR/99).

Essa modalidade de arbitramento é específica e obrigatória para as empresas imobiliárias, e permanece em vigor, não podendo ser aplicada em conjunto com o arbitramento com base na receita bruta conhecida.

“Custo do imóvel devidamente comprovado”, nos termos do art. 534 do RIR/99, é aquele para o qual se apresenta documentação hábil e idônea comprobatória dos investimentos em infraestrutura, não sendo possível substituí-lo com meras informações nas declarações de bens (que só têm valor se acompanhadas desses documentos).

Reconhece-se o custo para o qual se apresentou comprovante de pagamento de obra de infraestrutura em sede de recurso voluntário.”

Os acórdãos apontados como paradigmas não foram reformados até a data da interposição do Recurso Especial.

Passa-se ao voto condutor do acórdão recorrido:

“Assim, ante os fatos devidamente demonstrados e comprovados, a fiscalização não tinha alternativa, senão arbitrar o lucro do contribuinte.

Contudo, em que pesem as ressalvas feitas acima, quando se demonstrou a nulidade da autuação, ao promover o arbitramento do lucro, a fiscalização incorreu em erro, quando aplicou, para fins de cálculo do lucro arbitrado, o artigo 534 do RIR/99, mesmo não tendo como deduzir da receita bruta o custo de aquisição dos imóveis, como determina o dispositivo legal.

E, neste ponto, não há reparos a se fazer no acórdão, quando entendeu pela aplicação da regra geral do arbitramento, oportunidade em que promoveu o recálculo do crédito tributário, aplicando um percentual sobre a receita conhecida do contribuinte.

Remetendo-se ao que restou decidido no tópico acima, em que se demonstrou a nulidade da autuação, ao aplicar o artigo 534 do RIR/99, sem considerar os custos de aquisição dos imóveis, a fiscalização acabou por tributar o patrimônio da Recorrente, em detrimento da sua renda, ao arrepiar do Texto Constitucional de 1988.” (grifei)

Como se pode ver, o voto condutor do acórdão recorrido assumiu a aplicação do artigo 532 do RIR/99 para o cálculo do lucro arbitrado da atividade imobiliária, afastando a incidência do artigo 534 do mesmo Regulamento.

Prossegue-se ao voto condutor do primeiro paradigma, com vistas ao necessário cotejo entre os acórdãos:

“Passo ao exame do mérito.

Trata-se de matéria amplamente debatida no CARF.

Discorre-se sobre o procedimento para se apurar a base de cálculo do arbitramento para as empresas imobiliárias.

[...]

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

Na realidade, o CARF majoritariamente em suas turmas ordinárias já se pronunciou nesse sentido:

[...]

Nesse sentido, voto para restabelecer o arbitramento conforme efetuado pela autoridade autuante.

*Em face de todo o exposto, voto no sentido de julgar insubsistente a parte da decisão proferida no Acórdão nº 1401-000.788 (fls. 347/358), pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 09/05/2012 que apreciou o recurso voluntário, nos termos ao art. 78, Anexo II do RICARF, e dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional **para restabelecer o arbitramento efetuado pela autoridade fiscal com base no artigo 534 do RIR/99.**" (grifei)*

O fragmento acima expõe que o voto condutor do primeiro paradigma ancorou-se na incidência do artigo 534 do RIR/99 para a determinação do lucro arbitrado das atividades imobiliárias, em clara **colisão com o acórdão recorrido**. Por conseguinte, aqui já se constata que o **Recurso Especial deve ser admitido**, uma vez que **demonstrado o dissídio jurisprudencial**, no âmbito do CARF, tal a dissonância entre o acórdão recorrido e o acórdão nº **9101-002.975**, ofertado como paradigma.

Por outro lado, a ementa do segundo paradigma é cristalina o suficiente a dispensar a transcrição do voto condutor, tendo em conta a referência direta, nela inserta, à aplicação do artigo 534 do RIR/99, para o cálculo do lucro arbitrado das atividades imobiliárias. Ou seja, o segundo paradigma também **viabiliza a admissão do apelo fazendário à instância especial**, pois se fundamenta em regra jurídica que foi afastada, na decisão recorrida.

Em suma, a **divergência jurisprudencial restou demonstrada** com base no primeiro e no segundo paradigmas, para a matéria nº 2 – **arbitramento**.

Para a matéria nº 3 – **agravamento da multa de ofício** - a Fazenda Nacional suscita divergência interpretativa em relação aos acórdãos nº **9101-001.456** e **1102-001.102**. Acrescente-se que a Fazenda Nacional reproduziu as ementas dos acórdãos ofertados como paradigmas, obtidas no sítio do CARF na Internet, na forma do artigo 67, § 11, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, alterado pela Portaria MF nº 329/2017. Eis suas ementas, naquilo que importa ao presente exame:

(...)

... Assim, feito o cotejo entre o acórdão recorrido e os paradigmas apontados, certifica-se que **não restou demonstrado o dissídio interpretativo**, para a matéria nº 3 - **agravamento da multa de ofício**.

Diante do exposto, com fundamento no artigo 67, *caput* e § 6º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, segue a proposta de que seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto por **Fazenda Nacional**, para que seja rediscutida a seguinte matéria: **arbitramento**.

Contra a parte não admitida a PGFN apresentou Agravo (fls. 2.274/2.284), tendo sido este rejeitado com base no despacho de fls. 2.287/2.293.

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões (fls. 2.365/2.382). Não questiona o conhecimento e, no mérito, sustenta que nenhum reparo cabe ao acórdão ora recorrido.

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 9101-006.150 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 19515.721069/2015-93

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e atendeu os demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

E da comparação dos acórdãos (*recorrido* e *paradigmas*), verifica-se que realmente houve caracterização do dissídio jurisprudencial em relação à *modalidade* do arbitramento que deve ser utilizada para contribuintes atuantes no ramo imobiliário que não apresentaram escrituração regular: enquanto os *paradigmas*, com fundamento no artigo 534 do RIR/1999, entenderam que, ante a ausência de comprovação de custos/despesas operacionais, a tributação deveria se dar diretamente sobre a totalidade da receita apurada, o recorrido decidiu que a base de cálculo deve corresponder aos percentuais previstos no art. 518 do RIR/1999 (9,6% no caso), na linha do que já havia entendido a decisão de primeira instância.

Tendo isso em vista, e apoiado também no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, conheço do presente recurso nos termos do despacho prévio de admissibilidade de fls. 2.263/2.271.

Mérito

No presente caso não mais se discute a aplicabilidade do método de arbitramento, bem como à nulidade ou não em relação aos *ajustes* na base de cálculo, temas estes que já foram superados.

A matéria controvertida, pois, gira exclusivamente em torno do *critério jurídico* que deve ser empregado para fins de quantificação da *base de cálculo* na sistemática do *lucro arbitrado* de empresa que explora *atividades imobiliárias*.

Conforme visto, enquanto a decisão recorrida entendeu aplicável o coeficiente previsto na *regra geral de arbitramento* (artigo 518 do RIR/1999 e artigo 16 da Lei nº 9.249/1995¹), os paradigmas decidiram que a tributação deve atingir a *receita bruta apurada*.

Pois bem.

Já em sede de primeira instância decidiu-se afastar o critério de arbitramento utilizado pela fiscalização, determinando-se a apuração do lucro arbitrado da recorrida pelo critério do art. 16 da Lei nº 9.249/95, ou seja, mediante aplicação do coeficiente de 9,6% sobre a receita apurada. Nas palavras do voto condutor, da lavra do ex-presidente do CARF, Sr. Manoel Antonio Gadelha Dias:

“(…)

Não obstante a postura adotada pela contribuinte, **filio-me ao entendimento que vem sendo externado por algumas Delegacias das Receita Federal de Julgamento (DRJ), e que já foi confirmado pelo CARF, sintetizado na ementa do Acórdão nº 1401-000.788, de 09.05.2012, abaixo reproduzida:**

¹ No caso, de 9,6% (8%, acrescido de 20%) sobre a receita conhecida.

ARBITRAMENTO DE RESULTADOS. PESSOA JURÍDICA DEDICADA A OPERAÇÕES DE ALIENAÇÃO IMOBILIÁRIA NA SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL.

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, não comprovado aquele.

No mesmo sentido decidiu o CARF no Acórdão nº 1102-001.078, de 08.04.2014, cuja ementa se reproduz abaixo:

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A não apresentação dos livros e documentos necessários à apuração do lucro real trimestral implica arbitramento do lucro, que se dará mediante a aplicação dos percentuais fixados no RIR/99, acrescidos de vinte por cento. A aplicação desses percentuais sobre a receita conhecida para a apuração do lucro considera fictamente os custos e despesas incorridos pelo contribuinte no curso de suas atividades.

Em ambos os arestos restou decidido que, para as pessoas jurídicas que, como a impugnante, se dedicam à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio, o arbitramento do lucro 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, não comprovado aquele.

Em outras palavras, se o contribuinte não comprovar o custo dos imóveis, deve ser aplicada a regra geral do art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995, a qual considera, para fins de apuração da base de cálculo do arbitramento, a receita bruta conhecida, sobre a qual incidirá o correspondente percentual.

(...)

Portanto, aplicando-se o percentual de 9,6% (8% + 20%) sobre o montante da receita bruta trimestral, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.249/95, o lucro arbitrado trimestral, para fins de apuração do IRPJ, passa a ter os seguintes valores: (...)"
(destaques da Recorrida e do original)

Nesse sentido caminhou o voto condutor do Aresto recorrido, de relatoria do I. Cons. Flávio Machado Vilhena Dias, do qual transcrevo as seguintes passagens:

(...)

Assim, ante os fatos devidamente demonstrados e comprovados, a fiscalização não tinha alternativa, senão arbitrar o lucro do contribuinte.

Contudo, em que pesem as ressalvas feitas acima, quando se demonstrou a nulidade da autuação, ao promover o arbitramento do lucro, a fiscalização incorreu em erro, quando aplicou, para fins de cálculo do lucro arbitrado, o artigo 534 do RIR/99, mesmo não tendo como deduzir da receita bruta o custo de aquisição dos imóveis, como determina o dispositivo legal.

E, neste ponto, não há reparos a se fazer no acórdão, quando entendeu pela aplicação da regra geral do arbitramento, oportunidade em que promoveu o recálculo do crédito tributário, aplicando um percentual sobre a receita conhecida do contribuinte.

Remetendo-se ao que restou decido no tópico acima, em que se demonstrou a nulidade da autuação, ao aplicar o artigo 534 do RIR/99, sem considerar os custos de aquisição dos imóveis, a fiscalização acabou por tributar o patrimônio da Recorrente, em detrimento da sua renda, ao arrepio do Texto Constitucional de 1988.

Reitere-se que a competência da União Federal é para tributar a renda (acréscimo patrimonial) dos contribuintes e nunca o seu patrimônio. Ao aplicar uma regra específica, em que se considera a receita bruta, mas não se deduz os custos de

aquisição dos imóveis, a fiscalização cometeu erro e acabou por constituir créditos tributários com base de cálculo indevida.

Assim, neste ponto, ressaltando-se mais uma vez a patente nulidade da autuação, NEGA-SE PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO, no ponto em que o acórdão recalculou o crédito tributário, para aplicar a regra geral do arbitramento.

É certo, porém, que esta C. CSRF já se manifestou de forma contrária ao recorrido, conforme atesta o *segundo paradigma* (Acórdão nº **9101-002.975**), o qual, pelo antigo *voto de qualidade*, de fato restabeleceu a tributação direta sobre a totalidade da receita, em situação comparável.

Do voto do Relator, o ex Conselheiro André Mendes de Moura, extrai-se que:

Discorre-se sobre o procedimento para se apurar a base de cálculo do arbitramento para as empresas imobiliárias.

O ordenamento jurídico dispõe sobre uma regra geral sobre o arbitramento, quando conhecida a receita bruta, no art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

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

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

A regra geral, que dispõe sobre a aplicação de um coeficiente sobre a receita bruta para determinar a base de cálculo, foi editada em momento posterior a dispositivo legal que tratava do arbitramento aplicado especificamente para as atividades imobiliárias, art. 49 da Lei nº 8.891, de 20 de janeiro de 1995:

Art. 49. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado.

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

Percebe-se que se trata de uma regra especial de arbitramento. Não se fala em coeficiente de determinação da base de cálculo sobre a receita bruta, mas sim, que, no caso de 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*, a receita tributável é o resultado da receita bruta deduzido do custo de aquisição do imóvel.

Há teses que discorrem sobre uma possível antinomia, e que o critério cronológico deveria prevalecer. Ou seja, teria o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 revogado tacitamente o art. 49 da Lei nº 8.891, de 20 de janeiro de 1995. Assim, a apuração da base de cálculo do arbitramento para empresas do ramo imobiliário seguiria a regra geral, disposta na lei posterior.

Ainda há outra tese no sentido de que caberia uma integração dos dois dispositivos, e a base de cálculo seria encontrada em duas fases: primeiro, deduzindo da receita bruta o custo de aquisição do imóvel e, sobre o resultado encontrado, aplicando-se o coeficiente de determinação da base de cálculo do arbitramento.

Fato é que a situação recebeu uma outra interpretação, esposada pela decisão de primeira instância e acompanhada pela decisão recorrida. Caso a empresa tenha como comprovar o custo de aquisição do imóvel, apura-se a base de cálculo conforme a regra especial do art. 49 da Lei nº 8.891, de 20 de janeiro de 1995. Caso contrário, em que

não se tenha a demonstração do custo de aquisição, aplica-se a regra geral do art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Com a devida vênia, não acompanho nenhum dos entendimentos.

Não entendo pela ocorrência de antinomia. Inclusive, a antinomia não se resolve apenas pela aplicação do critério cronológico, mas também admite o critério da especialidade, que predica, em tese, pela prevalência de norma especial sobre norma geral.

De qualquer forma, não é o caso da matéria trazida aos autos.

Isso porque, valendo-se de uma breve digressão histórica, por ocasião da edição da Lei nº 8.981, de 1995, foi construído um sistema para a apuração do lucro arbitrado, estabelecendo-se, no art. 48, uma regra geral, e no art. 49, regra específica para as atividades imobiliárias:

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

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

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

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

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

d) quarenta e cinco por cento sobre a receita bruta auferida com:

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

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

d.3) as atividades mencionadas no inciso III do art. 36 desta lei. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995).

Art. 49. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado.

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

Ora, restou clara a existência de um **regime geral** para o arbitramento (art. 48), no qual se aplicava um **coeficiente variável sobre a receita bruta** a depender do ramo de atividade da empresa, e um **regime especial** para empresas do ramo imobiliário, do qual não se falava em coeficiente sobre a receita bruta, mas sobre a receita bruta deduzida do custo de aquisição do imóvel.

Na sequência, o art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995, dispôs sobre uma nova redação para o **regime geral** do arbitramento:

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.

E para não deixar dúvidas, o legislador ainda dispôs, expressamente, que estaria **revogado o art. 48** da Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 36. Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente:

(...)

V – o art. 28 e os incisos VI, XI e XII e o parágrafo único do art. 36, os arts. 46, 48 e 54, e o inciso II do art. 60, todos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, alterada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e o art. 10 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Em nenhum momento há menção ao art. 49 da lei em análise. Improvável que a elaboração da lei, no rito do processo legislativo, com tramitação bicameral, debates no parlamento e sanção presidencial, tenha se esquecido de dizer que o art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995, estaria revogado expressamente.

E não há que se falar em revogação tácita, porque, o que se alterou por meio da nova redação do art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995, foi o **regime geral** do arbitramento. Manteve-se, portanto, o regime específico.

O RIR/99 consolidou o sistema de arbitramento nos artigos 531 e seguintes. No art. 531, discorreu sobre o arbitramento efetuado pelo próprio contribuinte, no art. 532, sobre a base de cálculo quando conhecida a receita bruta, regra geral positivada pelo art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995, no art. 533, regra especial para instituições financeiras, e no art. 534, regra especial para empresas imobiliárias (art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995).

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

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

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

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

Na realidade, o CARF majoritariamente em suas turmas ordinárias já se pronunciou nesse sentido:

(...)

Nesse sentido, voto para restabelecer o arbitramento conforme efetuado pela autoridade autuante.

Com a *devida vênia*, não concordo com esse racional.

Pelo contrário, a meu ver tal posicionamento não só desvirtua a própria finalidade da sistemática necessária a arbitrar o **lucro**, como também viola claramente a própria materialidade do IRPJ e CSLL.

Senão, vejamos.

O artigo 153, III, § 2º do texto constitucional dispõe que compete à União instituir imposto sobre *a renda e proventos de qualquer natureza*.

A partir do texto legal do artigo 43 do Código Tributário Nacional², e em face dos contornos e limites traçados pela própria Constituição Federal, prevalece a ideia de *renda-acréscimo* no ordenamento jurídico vigente. Nesses termos, *renda* constitui *resultado líquido positivo*, isto é, o *acréscimo patrimonial* formado pela diferença entre os elementos patrimoniais positivos (receitas, rendimentos, ganhos ou vantagens) e os elementos patrimoniais negativos (custos e despesas dedutíveis), em um dado intervalo de tempo definido pela lei.

Como já interpretou o STF³:

Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo do patrimônio.

O Ministro Oswaldo Trigueiro, no RE 71.758, deu ao art. 43 do Código Tributário Nacional sua verdadeira exegese: “*Quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou, como diz o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. [...]*”:

E de acordo com o artigo 44 do CTN, “*a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis*”.

Especificamente quanto ao *lucro arbitrado*, o CTN, no seu artigo 148, traçou os seguintes contornos gerais:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Muito se discutiu sobre a natureza do arbitramento, tendo prevalecido o entendimento de que ele constitui uma mera sistemática de apuração, e não uma *sanção*, conforme atesta, a título de exemplo, a ementa do seguinte precedente desta C. Câmara:

LUCRO ARBITRADO. SANÇÃO, INOCORRÊNCIA.

² Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

³ STF. 1ª Turma. RE 89.971. Relator Min. Cunha Peixoto, DJU 20/10/1978 (RTJ 96/783).

O arbitramento não possui caráter de penalidade; é simples meio de apuração do lucro. (Acórdão nº 9101-000.585. Sessão de 18/05/2010).

No voto vencedor desse julgado, da lavra do ex. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, tal afirmativa restou muito clara. Veja-se:

(...) a apuração do resultado da pessoa jurídica pelo lucro arbitrado é uma sistemática como outra qualquer. A diferença consiste no fato da norma definir tal procedimento como um recurso da Fiscalização, na impossibilidade de apuração por outros meios.

Esse entendimento está consolidado neste Colegiado, conforme exemplo abaixo transcrito (Acórdão CSRF/01-0.123/81):

O arbitramento não possui caráter de penalidade; é simples meio de apuração do lucro.

Destaco, ainda, as seguintes decisões que caminharam nesse mesmo sentido:

LUCRO ARBITRADO – Arbitramento não é penalidade. Constitui meio alternativo de apuração da base tributável, aplicável nas hipóteses expressamente estabelecidas pela lei. No caso vertente, em que ficou demonstrado que o contribuinte não mantinha escrituração na forma das leis comerciais e fiscais; em que o que foi escriturado continha deficiências que impossibilitou a identificação da efetiva movimentação bancária, e que o contribuinte deixou de apresentar à autoridade tributária o Livro Razão, o Livro de Apuração do Lucro Real e parcela substancial de documentos, é cabível o arbitramento do lucro. (Acórdão nº 105-16.202. Sessão de 06/12/2006 – grifamos).

IRPJ. ARBITRAMENTO DO LUCRO. FORMA DE APURAÇÃO DE RESULTADO

O arbitramento do lucro não é penalidade, sendo apenas mais uma forma de apuração dos resultados. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, prevê a incidência do IRPJ sobre três possíveis bases de cálculo: lucro real, lucro arbitrado e lucro presumido. A apuração do lucro real parte do lucro líquido do exercício que ajustado fornece o lucro tributável. Na apuração do lucro presumido e do arbitrado seu resultado decorre da aplicação de um percentual, previsto em lei, sobre a receita bruta conhecida, cujo resultado já é o lucro tributável. (Acórdão nº 1202-000.174. Sessão de 29/09/2009 - grifamos).

APURAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL. NÃO COMPROVAÇÃO.

O arbitramento do lucro é uma medida extrema, só aplicável quando não há possibilidade de apurar o imposto por outro regime de tributação, não podendo ser aplicado como penalidade. Improcede o arbitramento do lucro, quando as razões elencadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a imprestabilidade da escrituração contábil. (Acórdão nº 1201-001.535. Sessão de 24/01/2017 - grifamos).

Enquanto critério excepcional para identificar e mensurar a base de cálculo dos tributos incidentes sobre “acréscimos patrimoniais”, o *lucro arbitrado* não pode ser um *lucro arbitrário*, afinal tem como pressuposto atingir a *REND*A, esta sim o índice de capacidade contributiva dos referidos tributos.

A esse respeito, Aliomar Baleeiro⁴ registra que:

Poderá arbitrar, isto é, estimar, calcular, buscar a verdade dentro ou fora da omissão, reticência, mentira. Poderá arbitrar, nesse sentido, mas não praticar o arbítrio puro e simples, indo até o absurdo ou às vizinhanças dele. O procedimento há de ser racional, lógico e motivado.

A pena contra a omissão, reticência, ou fraude é a da lei, geralmente multa, não porém o arbítrio puro e simples, que duplicaria ou multiplicaria o peso do castigo.

E tanto é esse o fim do art. 148, que, na cláusula final, ele ressalva, em casos de contestação, a avaliação contraditória (isto é, bilateral), seja na instância administrativa, seja na judicial. (...)

Em sessão de 20 de fevereiro de 2018, aliás, em julgamento do qual participei na Turma Ordinária, foi proferido o Acórdão nº **1201-001.953**, que já na ementa registra que *o arbitramento do lucro é medida prudente para o atingimento aproximado da realidade econômica do contribuinte, considerando que sua escrituração fiscal e contábil evidencia deficiências que tornam-na imprestável para a identificação do efetivo lucro auferido*.

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

⁴ Direito Tributário Brasileiro, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense. 2003. P.818.

⁵ 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, 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. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).

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

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

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

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento), para as atividades de operação de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito realizadas por Empresa Simples de Crédito (ESC). (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

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

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

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

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

O artigo 49 da Lei nº 8.891/1995, contudo, dispõe que *as pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado.*

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

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

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

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

§ 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)

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

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

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

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 CTN⁶.

⁶ "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”.

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

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

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

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

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

O relator do acórdão recorrido, Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias⁷, restou vencido na preliminar de nulidade do lançamento, por ele suscitada de ofício, em face dos ajustes promovidos pela autoridade julgadora de 1ª instância que, considerando equivocado o arbitramento dos lucros mediante adoção do método previsto no art. 534 do RIR/99 (lucro arbitrado equivalente às receitas, porque não comprovados os custos correspondentes), reduziu a base tributável mediante aplicação dos coeficientes previstos no art. 518 do RIR/99 sobre a receita conhecida. A maioria do Colegiado compreendeu, na forma do voto vencedor do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, que *a redução da base tributável, neste caso, não tem o condão de inquinar de nulidade o lançamento, posto que a autoridade fiscal adotou*

⁷ Acompanhado pelo Conselheiro Gustavo Guimarães Fonseca.

corretamente o lucro arbitrado como forma de apuração do lucro, ante a ausência de escrituração contábil adequada e válida para apuração pelo lucro real.

No mais, negando provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário quanto ao mérito da exigência principal, o Colegiado *a quo* afirmou necessário o arbitramento dos lucros e manteve a exigência subsistente após o recálculo promovido pela autoridade julgadora de 1ª instância⁸, destacando-se no voto vencedor *que a aplicação dos percentuais de arbitramento previsto no art. 518 do RIR/1999, sobre a mesma receita bruta apurada pela fiscalização (e não contestada pelo sujeito passivo) e não outra qualquer, não infringiu o direito à ampla defesa e ao contraditório do contribuinte quanto à matéria tributável (lucro arbitrado), posto que esta permanece a mesma, sendo discutida apenas a sua quantificação.*

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

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

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

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

O segundo paradigma, nº 1102-001.033, é um dos acórdãos citados, na sequência da transcrição acima, como exemplar dos pronunciamentos majoritários deste Conselho no

⁸ Divergiram os Conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Carmen Ferreira Saraiva, que davam provimento ao recurso de ofício neste ponto.

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

[...]

O dever probatório do Fisco, a meu ver, restou comprovado. Ao recorrente caberia comprovar a existência de documentos que respaldassem os custos das unidades imobiliárias alienadas. Preferiu não fazê-lo como forma de argumento de defesa. Concluo que dar guarida ao argumento do contribuinte afronta a máxima do venire contra *factum proprium*, ou seja, vedação ao comportamento contraditório. Em outras palavras: não se pode conceber que alguém possa se beneficiar da própria torpeza. Bastaria a apresentação da documentação para que a base de cálculo fosse perfeitamente levantada pela autoridade fiscal. Contudo, a recorrente buscou agir de forma a impossibilitar tal correção no procedimento. Seu comportamento, a meu ver, é o forte indício a me convencer de que lhe faltou lealdade processual, sobreprincípio processual que, segundo Darci Guimarães Ribeiro, se sobrepõe aos demais⁹.

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

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

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

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

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

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

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

⁹ RIBEIRO, Darci Guimarães. Provas Atípicas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 120

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

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

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

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

A respeito do tema, a doutrina também se manifesta sobre a prevalência da norma específica sobre a regra geral. Hiromi Higuchi, por exemplo, conclui que “O art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995, apesar de ter regulado inteiramente a matéria para determinação do lucro arbitrado, quando a receita da atividade da pessoa jurídica é conhecida, o art. 534 do RIR/99 manteve o arbitramento diferenciado para as empresas imobiliárias.”¹⁰

A esse respeito, outros pontos merecem destaque.

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

- o art. 518 do RIR/99 dispõe que a base de cálculo do lucro presumido será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração;
- o caput do art. 519 do regulamento determina que considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único, o qual, por sua vez, reza que a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, não se incluindo as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário;
- os parágrafos do art. 519 do mesmo diploma relacionam os coeficientes de presunção de lucro para as diversas atividades, sempre aplicáveis, conforme determina o art. 518, sobre a respectiva receita bruta;
- já o art. 532 do regulamento determina que o lucro arbitrado será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento. Obviamente, tais coeficientes são aplicáveis sobre a receita bruta, tal qual determinam os demais dispositivos sobre o lucro presumido;
- conforme se observa, tanto para o lucro presumido (arts. 518 e 519, em todos os casos), quanto para o lucro arbitrado (regra geral), determina-se a base de cálculo presumida ou arbitrada mediante a aplicação de coeficientes determinados por lei sobre a receita bruta auferida em cada período de apuração (trimestral), acrescidos das demais receitas não contidas na receita bruta;

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

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

Ora, se o art. 534 determina que as “empresas imobiliárias” terão seus lucros arbitrados considerado-se a diferença entre a receita bruta e o custo do imóvel devidamente comprovado, incorreta a conclusão de que tal diferença seja a própria receita bruta. Contudo foi isso que fez a decisão recorrida ao concluir que deve-se aplicar os coeficientes de determinação do lucro arbitrado sobre tal diferença, uma vez que os arts. 518 e 519 do RIR/99 determinam que tais coeficientes são aplicáveis sobre a receita bruta.

Além disso, importante salientar que a base legal do art. 534 do RIR/99 é o art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995, período em que era vedada a opção pelo lucro presumido às “empresas imobiliárias” (na realidade, o art. 36, IV, da mesma Lei nº 8.981/95 impunha a tais empresas a obrigação de adotarem a tributação com base no lucro real). Tal obrigatoriedade de tributação pelo lucro real somente teve fim com o advento da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que revogou o art. 36, IV, da Lei nº 8.981/95 e passou a possibilitar, a partir de 1º de janeiro de 1999, que as “empresas imobiliárias” fossem tributadas com base no lucro presumido. Desse modo, impossível, portanto, que se aplicasse o acréscimo de vinte por cento sobre o coeficiente de lucro presumido para determinação dos coeficientes de arbitramento de lucro de tais atividades. Como se aplicaria, então, o art. 534 durante a vigência do art. 36, IV, da Lei 8.981/95? Obviamente, o lucro arbitrado era a diferença entre a receita bruta e o custo devidamente comprovado (interpretação literal do art. 534).

Pois bem, se o art. 49 da Lei nº 8.981/95 não foi revogado (tanto que compõe o art. 534 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), como alterar sua aplicação com o simples fato de as empresas imobiliárias passarem a poder optar pelo lucro presumido? Como transformar “receita bruta menos custo devidamente comprovado” (art. 534 do RIR/99) em receita bruta para fins de aplicação dos coeficientes de arbitramento? (arts. 518, 519 e 534 do RIR/99) Há de se traçar, ainda, importante paralelo entre o art. 534 do RIR/99 e o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998. Nesta, ao contrário daquela, o legislador explicitamente equiparou o “lucro bruto” nas operações de compra e venda de veículos usados às operações de consignação para fins de tributação, ou seja, a diferença entre o preço de venda e o custo de aquisição de veículos usados é considerada receita, nos mesmos moldes aplicáveis às receitas auferidas em operações de consignação. Quisesse o legislador que o “lucro bruto” das operações imobiliárias tivesse tratamento análogo, certamente adotaria expediente similar ao praticado nas operações de revenda de veículos usados.

Ademais, mesmo a regra geral do art. 532 do RIR/99 impõe que a base de cálculo do IRPJ no lucro arbitrado será, em regra, 20% superior à base do lucro presumido.

Aplicando-se o entendimento da decisão recorrida de se aplicar primeiro o art. 534 do RIR/99, e após o art. 532 do mesmo diploma, implicaria que, para as empresas imobiliárias, seria mais vantajoso optar pelo lucro arbitrado do que se manter tributado pelo lucro presumido. Ora, qual a lógica que haveria no sistema de se excluir determinado contribuinte do lucro presumido, por descumprimento de suas obrigações acessórias ou por opção vedada em lei, para incluí-lo em outro regime – lucro arbitrado – se este último redundaria em menor carga tributária?

Isso posto, entendo que a conclusão da decisão *a quo* merece ser reformada, restabelecendo-se a autuação, nesse ponto, conforme realizada pela autoridade lançadora. (*destaques do original*)

Passando, assim, à questão central da divergência jurisprudencial sob exame – se o lucro arbitrado, na falta de comprovação dos custos da atividade imobiliária, é apurado na forma do art. 534 do RIR/99, ou se é possível a determinação mediante aplicação dos coeficientes previstos no art. 16 da Lei nº 9.249/95 – tem-se que, no voto condutor do paradigma

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

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

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

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

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

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

Isto porque, quando da definição da hipótese específica de arbitramento dos lucros de pessoas jurídicas dedicadas *à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil*, eram elas impedidas de optar pelo lucro presumido. Assim, suas opções eram originalmente, apenas o lucro real ou o lucro

arbitrado, o que não suscitava a discussão acerca da regra de arbitramento que toma por empréstimo as definições para determinação do lucro presumido.

Importante detalhar que no regime da Lei nº 8.981/95, o IRPJ¹¹ era apurado mensalmente, à alíquota de 25% sobre a base de cálculo determinada pelos coeficientes definidos no seu art. 28, sendo que as instituições financeiras se submetiam a coeficiente e base de cálculo especificados no art. 29¹², enquanto as pessoas jurídicas dedicadas a atividade imobiliária observavam o coeficiente geral, mas com a possibilidade de considerar receita bruta apenas o montante efetivamente recebido, nos termos assim expressos na Lei:

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

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

a) um por cento sobre a receita bruta auferida na revenda para consumo de combustível derivado de petróleo e álcool etílico carburante;

b) dez por cento sobre a receita bruta auferida sobre a prestação de serviços em geral, inclusive sobre os serviços de transporte;

c) trinta por cento sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

c.1) prestação de serviços, cuja receita remunere essencialmente o exercício pessoal, por parte dos sócios, de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida; (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

c.2) intermediação de negócios;

c.3) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

c.4) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

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

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

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

§ 1º Poderão ser deduzidas da receita bruta :

[...]

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

¹¹ E também a CSLL, com alíquotas específicas.

¹² Anote-se que no ano-calendário 1996 tais coeficientes são alterados, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.065/95, para definição do percentual básico de 3,5%, e de 8% para prestação de serviços, com exceção de alguns serviços específicos, sujeitos a coeficientes de 20% e 25%.

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

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

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

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

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

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

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

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

d) quarenta e cinco por cento sobre a receita bruta auferida com:

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

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

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

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

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

Art. 49. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado.

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

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

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

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

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

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

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

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

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

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

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

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

[...]

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

[...]

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

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

É assim que, a partir de 01/01/1999, cogita-se de duas normas para arbitramento dos lucros de atividade imobiliária: aquela expressa no art. 49 da Lei nº 8.981/95 e a construída a partir da majoração de coeficientes previstos no art. 16 da Lei nº 9.249/95 para o lucro presumido, cuja apuração passou a ser permitida pela Lei nº 9.718/98. Em essência, se os coeficientes do art. 16 da Lei nº 9.249/95 se prestam para determinação definitiva do IRPJ devido na atividade exercida pelas *pessoas jurídicas que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil*, porque a majoração desses coeficientes em 20% não permitiriam arbitramento dos lucros compatível com a legislação tributária?

Não se vislumbra, aqui, interpretação que valide a revogação tácita do art. 49 da Lei nº 8.981/95. Sua especificidade não cederia frente à generalidade da regra trazida pelo art. 16 da Lei nº 9.249/95, e a regra nele expressa tem aplicável viável, apesar da alteração introduzida pela Lei nº 9.718/98. Nada impediria, por exemplo, que pessoa jurídica dedicada à atividade imobiliária, não tendo condições de apurar o lucro real ou o lucro presumido – se, por exemplo, não dispusesse da escrituração mínima exigida para tanto, como o Livro Caixa – promovesse o

pagamento dos tributos sobre o lucro mediante aquela regra de arbitramento. Ademais, o dispositivo em referência foi mantido não só no referido RIR/99, mas também no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, nos seguintes termos:

Empresas imobiliárias

Art. 607. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzido da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, caput ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 1º O lucro arbitrado será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio trimestre (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, parágrafo único ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

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

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

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

A partir deste ponto o presente voto se alinha ao do I. Relator, bem como ao voto condutor da decisão de 1ª instância, no sentido de que, em respeito ao conceito de renda, o crédito tributário devido pode ficar limitado ao calculado sobre lucro arbitrado na forma do art. 16 da Lei nº 9.249/95, como método alternativo na hipótese em que não passível de comprovação o custo dos imóveis cuja venda resultou na receita bruta conhecida.

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

Registre-se, por oportuno, o voto vencedor exarado por esta Conselheira no julgamento dos embargos opostos contra o paradigma nº 9101-002.975, consubstanciado no

Acórdão nº 9101-004.251, acerca da possibilidade de prova destes custos no contencioso administrativo, apesar do anterior arbitramento dos lucros:

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

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

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

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

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

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

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

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

ARBITRAMENTO DE RESULTADOS.

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

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

Outrossim, quanto à juntada dos documentos na fase impugnatória, cabe salientar, conforme maciça jurisprudência do CARF que não existe arbitramento

condicional, logo a entrega de livros e documentos após o lançamento não podia mesmo ter sido analisado pela DRJ.

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

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

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

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

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

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa