



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 18471.000683/2007-07  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.975 – 1ª Turma  
**Sessão de** 06 de julho de 2017  
**Matéria** IRPJ - ARBITRAMENTO - ATIVIDADE IMOBILIÁRIA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PIGC EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004

Ementa:

DECISÃO COM RECURSO VOLUNTÁRIO E RECURSO DE OFÍCIO. APRECIÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO OBJETO DE DESISTÊNCIA. INSUBSISTÊNCIA.

Decisão que apreciou recurso de ofício e recurso voluntário, sem que a turma a quo tivesse notícia da desistência do segundo recurso. Interpretação integrada dos §§ 4º e 5º do art. 78, Anexo II do Regimento Interno, determina que, ainda que haja decisão favorável ao sujeito passivo com recurso pendente de julgamento, tornam-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis. Assim, a parte da decisão que apreciou o recurso voluntário que foi objeto de desistência torna-se insubsistente, e a parte da decisão que apreciou o recurso de ofício, que não foi objeto da desistência, submete-se à apreciação do Colegiado da Câmara Superior.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, acordam em dar-lhe provimento parcial, para (i) por unanimidade de votos, julgar insubsistente a parte da decisão proferida no Acórdão nº 1401-000.788 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 (ii) por voto de qualidade, restabelecer o arbitramento efetuado pela autoridade fiscal com base no artigo 534 do RIR/99, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio, Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, que votaram pela aplicação do arbitramento previsto no art. 532 do RIR/99 conforme a decisão recorrida. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, José Eduardo Dornelas Souza, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Tratam os autos de Recurso Especial, interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN (e-fls. 414/433) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-000.788 (e-fls. 347/358), pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 09/05/2012, no qual foi NEGADO PROVIMENTO ao recurso de ofício e DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte, “*apenas para desagravar a multa de ofício em 50%*”.

### **Resumo Processual**

A autuação fiscal, relativa ao ano-calendário de 2004, tratou do arbitramento dos lucros da fiscalizada, em face da não apresentação, pelo sujeito passivo, dos livros e

documentos que lastrearam a sua declaração pelo lucro real daquele ano, com multa de ofício agravada (112,5%) em face da omissão do sujeito passivo quanto às intimações atinentes aos mesmos fatos.

Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 84 e segs). A fiscalização tomou como base de cálculo dos tributos: (i) com relação às receitas de alienações imobiliárias, a totalidade dessas mesmas receitas, para fins de IRPJ, e 12% dessas receitas, para fins de CSLL; (ii) com relação às receitas de prestação de serviços, aplicou sobre elas os percentuais de 38,40%, para fins de IRPJ, e de 32% para fins de CSLL.

A Contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada parcialmente procedente pela primeira instância (DRJ), ao considerar que o arbitramento *relativo às receitas de venda de imóveis* deveria ser pautado pelo artigo 16 da Lei nº 9.249/95 (percentuais sobre a receita bruta, acrescidos de 20%, perfazendo, no caso concreto, o percentual de 9,6%), e não pelo artigo 49 da Lei nº 8.981/95 (deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado). Desta decisão a DRJ recorreu de ofício.

Na apreciação dos recursos em segunda instância, foi negado provimento ao recurso de ofício (confirmando-se, assim, a desoneração parcial promovida pela instância *a quo*) e dado parcial provimento ao recurso voluntário para desagrar a penalidade aplicada, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Foi interposto pela PGFN recurso especial (e-fls. 414/433), suscitando a existência de divergência jurisprudencial com relação a duas matérias: (i) a primeira, quanto à norma aplicável ao arbitramento de pessoa jurídica que se dedica a atividade imobiliária (se o art. 49 da Lei nº 8.981/95, conforme feito pelo fisco, ou pelo art. 16 da Lei nº 9.249/95, conforme reconhecido pela decisão recorrida); e (ii) a segunda, quanto à multa agravada ante o descumprimento, pelo contribuinte, das intimações fiscais.

O despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 106.965/106.972 deu seguimento ao recurso especial da PGFN. Cientificado deste despacho (e-fls. 106.976), o contribuinte não apresentou contrarrazões.

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

### **Da Fase Contenciosa**

A contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada **parcialmente procedente** pela 2ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro-I, nos termos do Acórdão nº 12-23.340 (e-fls. 195/203), conforme ementa a seguir.

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

*Ano-calendário: 2004*

*ARBITRAMENTO DE RESULTADOS. LEI Nº 8.981/95. ART. 47. Se a pessoa jurídica tributada com base no lucro real opta pelo silêncio ante reiteradas intimações à apresentação de livros/documentos que fundamentem suas apropriações contábeis/fiscais, impõe-se o arbitramento de lucros.*

*ARBITRAMENTO DE RESULTADOS. O arbitramento de resultados da pessoa jurídica, obedecidas as prescrições legais é ato administrativo legal, legítimo e incondicional.*

*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.*

*ARBITRAMENTO DE RESULTADOS. PESSOA JURÍDICA DEDICADA A OPERAÇÕES DE ALIENAÇÃO IMOBILIÁRIA. O arbitramento de resultados de pessoa jurídica dedicada a operações imobiliárias será efetuado na forma do artigo 49 da Lei n. 8.981/95, se comprovado o custo de aquisição do imóvel alienado, ou, com fundamento no artigo 16 da Lei n. 9.249/95, não comprovado aquele.*

*PENALIDADE. AGRAVAMENTO.*

*Inquestionável o agravamento de penalidade ofício quando o sujeito passivo queda-se omissos antes sucessivas intimações aos mesmos fatos.”*

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 210/280) pela Contribuinte, e também recurso de ofício pela própria DRJ, ambos apreciados pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 09/05/2012. Decidiu o Acórdão nº 1401-000.788 (e-fls. 347/358) negar provimento ao recurso de ofício e, quanto ao voluntário, “*DAR provimento PARCIAL ao recurso apenas para desagravar a multa de ofício em 50%*”, conforme ementa a seguir.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2004*

*NULIDADE. IRREGULARIDADES FORMAIS. As irregularidades, incorreções ou omissões que não digam respeito à autoridade incompetente ou a despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa não importarão em nulidade e nem serão sanadas quando não resultarem em prejuízo ao sujeito passivo ou quando não influírem na solução do litígio.*

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

*Ano-calendário: 2004*

*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.*

*LUCRO ARBITRADO. NÃO APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS.*

*O fato de o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos de escrituração comercial e fiscal, apesar de sucessivas e reiteradas intimações, autoriza o arbitramento do lucro. No caso dos autos, mesmo tendo optado pelo regime de tributação com base no lucro presumido, o contribuinte não apresentou os livros Caixa e Registro de Inventário.*

*MULTA AGRAVADA. ARBITRAMENTO. ATRASO NO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO -*

*Não tendo o contribuinte se negado a colaborar com a fiscalização, inclusive respondendo a todas as intimações, conquanto não tenha tido condições de atendê-las plenamente em alguns prazos, descabe o agravamento da multa, mormente quando a fiscalização dispõe dos elementos necessários para apuração da matéria tributável.”*

Foi interposto pela PGFN recurso especial (e-fls. 414/433), no qual requer restabelecimento (1) do arbitramento aplicado pela autoridade fiscal e (2) da multa agravada.

O recurso foi admitido por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 106965/106972). O contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Antes de passar ao exame do mérito, faz-se necessário analisar uma preliminar de ofício.

Trata-se de delimitar a devolução da matéria para o presente Colegiado.

Em razão da decisão da primeira instância (DRJ), que deu parcial provimento para a **reduzir** a base de cálculo do arbitramento relativo às receitas de venda de imóveis (alterando-se para aplicar o artigo 16 da Lei nº 9.249/95 em vez do artigo 49 da Lei nº 8.981/95) e **manter** o agravamento da multa (112,5%), emergiram dois recursos a serem apreciados pela turma ordinária do CARF:

1º) recurso voluntário, no qual a Contribuinte arguiu questões de nulidade, e no mérito pugnou pela improcedência total do lançamento e pelo afastamento do agravamento da multa;

2º) recurso de ofício, no qual foi devolvida a redução da base de cálculo do arbitramento.

Contudo, consta nos autos que após a interposição do recurso voluntário, em 25/02/2010, a Contribuinte protocolou junto ao CARF **pedido de desistência** em caráter irrevogável do recurso voluntário interposto (e-fls. 359), reiterando-o ainda em novo protocolo junto ao CARF na data de 19/04/2011 (e-fls. 380/381), em face de sua intenção de incluir o débito no parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009.

Ainda, nas e-fls. 389/393, consta petição da contribuinte protocolada junto à unidade administrativa em 30/06/2011 para esclarecer que a sua renúncia e respectiva inclusão dos débitos em parcelamento “*se deu apenas e tão somente em relação aos débitos objeto de discussão em seu Recurso Voluntário, não abrangendo a parcela dos débitos objeto do recurso de ofício.*”

De todo o exposto, resta claro que somente remanesceu o litígio com relação ao **recurso de ofício**.

E, na decisão proferida pela DRJ, conforme visto, a decisão havia sido “*JULGAR parcialmente procedente o lançamento do IRPJ e adicional, de R\$ 3.668.323,04, procedente a exigibilidade da CSLL, R\$ 1.585.046,34, **acrescidos ambos da penalidade agravada, 112,5%, e juros moratórios SELIC objetos destes autos.***”

Ou seja, a princípio, em razão da desistência do recurso voluntário, não haveria de se falar em sua apreciação pelo Colegiado da segunda instância, que estaria adstrito a julgar o recurso de ofício.

Ocorre que, observando a ordem dos autos no processo, verifica-se que, quando da ocasião do julgamento realizado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF, em 09/05/2012, todas as petições relativas à desistência **não estavam acostadas**.

Por isso, a decisão proferida no julgamento realizado em 09/05/2012, de e-fls. **347/358** (observe-se que o volume dos autos no qual consta o trâmite da desistência encontra-se apenas a partir da e-fl. 359), não incorreu em nenhuma irregularidade. Ora, não tinha o Colegiado, **no momento do julgamento**, nenhuma notícia sobre a desistência do recurso voluntário. Por isso, o voto tratou de apreciar tanto o recurso voluntário quanto o de ofício. Assim, a decisão foi no sentido de *DAR provimento PARCIAL ao recurso* (voluntário) *apenas para desagravar a multa de ofício em 50%*.

Entendo que a situação possa se resolver mediante interpretação do art. 78 do Anexo II do RICARF:

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

(...)

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

*§ 4º Havendo desistência parcial do sujeito passivo e, ao mesmo tempo, decisão favorável a ele, total ou parcial, com recurso*

*pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, se for o caso, retornem ao CARF para seguimento dos trâmites processuais.*

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

O caso em análise amolda-se às hipóteses do §§ 4º e 5º. Há desistência total do sujeito passivo **em relação ao recurso voluntário**, e, ao mesmo tempo, uma **desistência parcial** porque não houve renúncia do direito em relação ao recurso de ofício.

Quanto a providência cabível em relação à parcela que foi objeto de desistência, a unidade preparadora já efetuou o procedimento (despacho de e-fl. 397):

*Ante esse novo requerimento, e considerando o decidido pelo chefe da DICAT, por meio de despacho de fls. 315, transferi apenas a parcela mantida no julgamento pela DRJ, acórdão 12-23.340 (fls. 147 a 155), para o processo 12448.722206/2011-85, a fim de que seja incluída no parcelamento previsto na Lei nº 11.941/2009. Quanto à matéria exonerada nessa decisão e contra a qual houve interposição de recurso de ofício, será mantida nesse processo para julgamento pelo CARF. (Grifei)*

Entretanto, como já visto, a parcela objeto de desistência (recurso voluntário) foi objeto de julgamento pela turma ordinário. Sobre tal situação, transcrevo novamente o § 5º do art. 78 do Anexo II do RICARF:

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

A desistência em relação ao recurso voluntário foi total. Os autos já foram tratados pela unidade de origem para transferência em outros autos da parte não devolvida. E, *ainda que haja decisão favorável*, como foi o caso, vez que a turma ordinária afastou a multa agravada, tornou-se **insubsistente**.

Portanto, voto no sentido de julgar **insubsistente** a parte da decisão proferida no Acórdão nº 1401-000.788 (e-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.

Em relação à parte da decisão proferida no Acórdão nº 1401-000.788 que julgou o recurso de ofício, passo ao seu exame.

Quanto à admissibilidade, adoto as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 878/881, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para conhecer do Recurso Especial da PGFN em relação à matéria objeto do **recurso de ofício**.

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.

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 um 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. (Grifei)*

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 sansão 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:

*ARBITRAMENTO DO LUCRO. DEDUÇÃO DE CUSTOS.  
INAPLICABILIDADE DE COEFICIENTE.*

*A falta de apresentação de livros comerciais e fiscais, bem como de documentação hábil, torna válida a adoção do arbitramento do lucro da pessoa jurídica e a impossibilidade da dedução de custos. O coeficiente não será aplicado. (Acórdão nº 1201-001.295, 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção, sessão de 21/01/2016, Relator Luís Fabiano Alves Penteado).*

*ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. LUCRO ARBITRADO. DEDUÇÃO DO CUSTO.*

*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. Conforme remansosa jurisprudência desta Corte, as alterações na sistemática de arbitrado perpetradas pelo art. 16 da Lei nº 9.249/95 não implicaram em revogação do art. 49, da Lei nº 8981/95, tendo em vista a especificidade das atividades exercidas. (Acórdão nº 1402-001.738, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, sessão de 29/07/2014, Relator Leonardo de Andrada Couto).*

*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. (Acórdão nº 1102-001.033, 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, sessão de 11/03/2014, Relator José Evande Carvalho Araujo).*

*IRPJ. ARBITRAMENTO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. CUSTO DEVIDAMENTE COMPROVADO.*

*Caracterizada a existência de atividade imobiliária, o arbitramento do lucro deve ser procedido nos termos do art. 534, caput e parágrafo único, do RIR/99. 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.*

*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 (inteligência do caput do art. 534 do RIR/99). Nas hipóteses em que o Fisco busca aferir o custo dos imóveis vendidos e encontra resistência por parte do fiscalizado, o qual, intimado e reintimado, deixa de apresentar os documentos comprobatórios dos custos, inclusive em sede de impugnação/recurso, far-se-á o lançamento com os elementos de prova disponíveis, nos termos do art. 841, II, c/c art. 845, II, ambos do RIR/99. (Acórdão nº 1402-001.425, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, sessão de 06/08/2013, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto).*

**RECEITAS DA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. NÃO APRESENTAÇÃO DOS LIVROS CONTÁBEIS E FISCAIS. ARBITRAMENTO DO LUCRO**

*A não apresentação de livros e documentos da escrituração comercial e fiscal autoriza o arbitramento do lucro.*

*No caso de receitas de vendas de imóveis - atividade imobiliária - o lucro arbitrado é a diferença entre as receitas de vendas dos imóveis comercializados e respectivos custos/despesas comprovados.*

*Quanto aos custos das unidades imobiliárias vendidas, e desde que comprovados, devem ser deduzidos das respectivas receitas de vendas, independentemente de estarem ou não escriturados. (Acórdão nº 1802-001.247, 2ª Turma Especial da Primeira Seção, sessão de 12/06/2012, Relator Nelso Kichel).*

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 (e-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.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Processo nº 18471.000683/2007-07  
Acórdão n.º **9101-002.975**

**CSRF-T1**  
Fl. 106.992

---