



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10980.726706/2013-95 |
| ACÓRDÃO | 1202-001.682 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 29 de agosto de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | CRRZ CONSTRUTORA LTDA. |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2010

LUCRO ARBITRADO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA.

O art. 534 do RIR/99 veicula norma especial, que prevalece sobre a norma geral de arbitramento prevista no art. 532 do mesmo regulamento. Na ocasião do arbitramento do lucro de contribuintes que exercem a atividade imobiliária, deve ser considerado a receita bruta deduzida dos custos efetivamente comprovados.

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2008, 2010

DEVER DE CONSERVAÇÃO DE DOCUMENTOS.

Caso a pessoa jurídica não observe o dever legal de conservar em ordem os documentos comprobatórios de seus custos, cabe à fiscalização proceder ao lançamento tributário com base nos documentos e informações disponíveis.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora Recorrente. Na origem, o presente processo administrativo trata da exigência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Em síntese, o procedimento de fiscalização que deu origem ao presente processo foi instaurado para apuração de IRPF relativo aos anos-calendário 2008 e 2010 para o contribuinte Clodoaldo Aparecido Rezende. A Fiscalização constatou a existência de depósitos de origem não comprovada que deram origem a autuação de IRPF por omissão de rendimentos.

Além das infrações à legislação do IRPF, a Autoridade Fiscal constatou que parte da movimentação financeira da pessoa física se referia à construção e alienação de unidades imobiliárias. Verificado que o contribuinte Sr. Clodoaldo possuía inscrição no CNPJ, os valores relativos às operações imobiliárias foram tributados na pessoa jurídica ora Recorrente, mediante equiparação da pessoa física a pessoa jurídica.

Diante da ausência de opção pelo lucro presumido, a pessoa jurídica foi intimada a apresentar os elementos necessários à apuração do lucro real, especialmente os livros diário, razão e de registro permanente de estoque, acompanhados dos respectivos documentos comprobatórios das operações imobiliárias, sob pena de arbitramento.

Em resposta, foram apresentadas notas fiscais e recibos, além de cópia de boletim de ocorrência, lavrado em 24/02/2012 (durante o transcorrer do procedimento fiscal, que teve início em 08/12/2011), referente a um assalto comunicado pelo contador, Sr. Laudelino. Segundo alegado na impugnação, parte dos documentos solicitados pela fiscalização foi levada neste assalto. A fiscalização ressalta que no boletim de ocorrência não há relato quanto ao roubo de documentos, mas apenas de bens materiais.

Quanto às notas fiscais apresentadas, parte não foi considerada por não se referir aos endereços dos imóveis construídos/vendidos nem ao período fiscalizado. No anexo IV constam as notas fiscais então consideradas.

Ante a não apresentação dos documentos e livros necessários, foram lançados o IRPJ e a CSLL com base no lucro arbitrado, observando-se o disposto no artigo 534 do RIR/99, regra específica para a atividade imobiliária. Com a ausência da escrituração contábil, o valor da venda dos imóveis foi considerado como receita bruta auferida.

Com relação ao PIS e à COFINS, foram apuradas mensalmente, no regime cumulativo.

A ora Recorrente apresentou impugnação, focando a sua defesa no argumento de que parte das notas fiscais foram objeto de assalto sofrido pelo contador. Defende que a Fiscalização deveria ter considerado custos superiores aos reconhecidos, devendo ter utilizado o valor do CUB para determinação do custo incorrido pela Recorrente para fins de aplicação da norma do art. 534 do RIR/99.

Alegou, ainda, em relação à matrícula 2.519, que houve permuta com um terreno, referente às unidades 5 e 6, restando ainda, uma diferença a ser depositada na entrega das unidades. Importante destacar que essa tese de defesa não foi reiterada em sede de recurso voluntário.

A impugnação foi julgada improcedente por acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LUCRO ARBITRADO. NÃO APRESENTAÇÃO DOS LIVROS E DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL OU LIVRO CAIXA.

O lucro arbitrado será adotado na apuração do IRPJ e tributos reflexos quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, quando permitido.

APURAÇÃO DO LUCRO ARBITRADO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA.

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.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário insistindo na impossibilidade de apresentação de documentos comprobatórios de seus custos diante do assalto sofrido por seu contador, a aplicação do CUB para determinação do valor de seus custos e trazendo um novo argumento de defesa relativo à aplicação do art. 532 do RIR/99.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Inicialmente a Recorrente busca justificar a ausência de comprovação de seus custos. Argumenta que não foi possível comprová-los uma vez que seu contador teria sido assaltado. Para comprovar o alegado, apresenta boletim de ocorrência lavrado em 24/02/2012.

Ocorre que o referido boletim de ocorrência juntado às fls. 983, além de ter sido lavrado após o início do procedimento fiscal, registra apenas o furto de um veículo automotor “Renault Symbol” e um aparelho televisor de 37 polegadas, não sendo apto a comprovar a alegação de que os documentos fiscais comprobatórios do custo teriam sido roubados.

Ademais disso, é certo que era dever da Recorrente conservar em boa ordem os documentos fiscais comprobatórios de seus custos, conforme estabelecia o art. 264 do RIR/99 vigente à época dos fatos.

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

Por não ter mantido o seu dever legal, cabe à fiscalização proceder ao lançamento tributário com base nos documentos e informações disponíveis, conforme estabeleciam os arts. 841, II e 845, II, ambos do RIR/99 vigente à época.

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo:

(...)

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

(...)

Art. 845. Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive:

(...)

II - 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;

Dessa forma, não pode prosperar a justificativa apresentada pela Recorrente na tentativa de se desvencilhar do ônus da prova que lhe é atribuído por força de lei.

Pela mesma razão não merece prosperar o seu pleito quanto ao reconhecimento de custos com base no CUB informado pelo SINDUSCON-PR. Assim se diz, porque o art. 534 do RIR/99 autoriza a dedução do “custo do imóvel devidamente comprovado”.

Art. 534. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado

Ora, não há como considerar devidamente comprovado o custo que não estiver lastreado em documentação probatória não podendo se admitir que a carência de prova documental seja suprida pelo custo unitário básico da construção civil emitido pelo SINDUSCON.

Esse é o entendimento adotado no acórdão 1301-006.390, de relatoria do Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, conforme ao que se verifica do seguinte excerto extraído do voto condutor.

Como demonstrado por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, “a lei exige que as despesas sejam registradas em escrita com forma contábil, devendo ser devidamente identificadas através de requisitos formais e de requisitos extrínsecos”. O mesmo autor destaca ainda que o lançamento contábil deve ter lastro em documento que identifique “as partes, a natureza da despesa, a quantidade de bens ou utilidades e as respectivas identificações, o valor respectivo, e outros elementos essenciais a evidenciar a vinculação do gasto com as atividades ou a fonte produtora da pessoa jurídica que nela tenha incorrido”. Esses requisitos, como destacado pelo próprio autor, são aplicáveis também aos custos.

Já de início se verifica que o requisito da escrituração não foi cumprido, uma vez que a Recorrente não trouxe aos autos qualquer um dos livros solicitados pela Fiscalização, respondendo expressamente que não possui qualquer registro (fls. 16/18). Este foi exatamente o fundamento do arbitramento (art. 530, III, do RIR/99).

Não se desconhece que é possível, em casos particulares, desconsiderar o requisito da escrituração quando houver prova direta do custo ou da despesa, prestigiando a verdade material. Isso seria ainda mais cabível em casos como este, em que o arbitramento decorre da própria ausência de escrituração. Com efeito, apurar o lucro arbitrado porque não há escrituração contábil e depois deixar de considerar a comprovação do custo do imóvel pela falta da mesma escrituração equivaleria a esvaziar o próprio art. 534 do RIR/99, quando aplicado em conjunto com o art. 530, III, do mesmo diploma normativo.

Passo, por isso, a analisar o segundo requisito, a respeito da prova apresentada pela Recorrente.

Conforme art. 32 da Lei n. 4.591/64, nenhum incorporador poderá alienar as frações ideais sem o registro, no cartório de imóveis competente, de uma documentação completa³ relativa ao empreendimento. Entre os documentos exigidos está a “avaliação do custo global da obra”, prevista na alínea “h” daquele dispositivo:

Art. 32. O incorporador somente poderá negociar sobre unidades autônomas após ter arquivado, no cartório competente de Registro de Imóveis, os seguintes documentos:

h) avaliação do custo global da obra, atualizada à data do arquivamento, calculada de acordo com a norma do inciso III, do art. 53 com base nos custos unitários referidos no art. 54, discriminando-se, também, o custo de construção de cada unidade, devidamente autenticada pelo profissional responsável pela obra.

A respeito dessa avaliação, CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA destaca o seguinte:

“Medida de grande alcance, que acoberta os candidatos à aquisição das unidades autônomas de serem empulhados por incorporador inescrupuloso, que lhe forneça dados inexatos, a lei coloca, neste item, uma tríplice garantia: valor atual da obra, tomando por base a data do arquivamento em cartório; autenticação pelo profissional responsável pela obra; e padronização, pois a lei aqui se reporta também à elaboração pela ABNT e aos custos unitários divulgados mensalmente pelo Sindicato da Construção Civil do Estado respectivo ou por outro em cuja região os custos de construção mais de lhe aproximem, no caso de se omitir o do Estado em que a incorporação se vai realizar (art. 53, n. III, e art. 54). O incorporador adotará o valor do custo global divulgado pelo sindicato, referente ao tipo de prédio padronizado que mais se aproxime do que é objeto da incorporação (art. 14, parágrafo único, da Lei n. 4.864/1965).”

Portanto, a avaliação nada mais é do que uma aproximação, feita antes da alienação das unidades imobiliárias. Trata-se, assim, de elemento que busca garantir os direitos dos adquirentes, que podem se certificar do padrão de construção utilizado e do seu custo aproximado.

Nesse sentido, entendo importante trazer a distinção conceitual entre prova direta e prova indireta, bem explicada por MICHELE TARUFFO:

“O elemento essencial dessa distinção é a conexão entre os fatos principais em litígio e o fato que constitui objeto material imediato do elemento de prova. Quando os dois enunciados tratam do mesmo fato, a prova é direta, uma vez que se relacionam diretamente com um fato relevante ou principal: o enunciado acerca desse fato é o objeto imediato da prova. Quando, pelo contrário, a prova trata de um enunciado relativo a um fato diferente, a partir do qual se pode extrair uma conclusão acerca de um fato principal, então a prova é indireta ou circunstancial. Nesse caso, em verdade, a prova

oferece ao julgador informações que podem ser usadas somente como premissa de uma inferência que tenha como conclusão um fato principal do caso.”

Com efeito, fica evidente que a avaliação apresentada pela Recorrente poderia, no máximo, ser considerada uma prova indireta a respeito do que foi efetivamente dispendido para a obtenção do ativo posteriormente alienado. Isso porque, como mencionado, trata-se de uma aproximação, que não comprova o custo efetivo.

Dessa forma, por falta de comprovação dos custos, não estão presentes os elementos necessários para a reapuração da base de cálculo pretendida pela Recorrente.

Ainda quanto ao arbitramento do lucro, a Recorrente defende, subsidiariamente, que deveria ser aplicada a regra prevista no art. 532 do RIR/99 ao invés da norma prescrita pelo art. 534 do mesmo RIR/99.

A diferença entre as normas reside nas regras para determinação da base de cálculo. Enquanto a regra geral prevista no art. 532 do RIR/99 determina a aplicação dos percentuais previstos para determinação do lucro presumido acrescidos de vinte por cento, o art. 534 determina que o lucro arbitrado das pessoas jurídicas que exercem a atividade imobiliária, o lucro arbitrado deve corresponder à diferença entre a receita bruta trimestral e o custo do imóvel devidamente comprovado.

A discussão pretendida pela Recorrente passa, portanto, pela análise da norma aplicável para o arbitramento e a antinomia apontada deve ser resolvida pelo critério da especialidade. Considerando o ramo de atividade explorado pela Recorrente, não há como se afastar a aplicação da norma especial prevista no art. 534 do RIR/99, que trata do arbitramento do lucro de pessoas jurídicas que exercem a atividade imobiliária.

Nesse sentido, veja-se o voto condutor do acórdão 1402-001.425, de relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

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:

ARBITRAMENTO DE LUCROS ATIVIDADE IMOBILIÁRIA BASE DE CÁLCULO

As regras legais que permeiam o arbitramento de lucros na esfera do IRPJ não se confundem com as que regem outros regimes de tributação. Sobreleva-se na atividade imobiliária um tratamento pontual mais distante do que se empresta às outras atividades. Diversamente das demais em que a legislação estabelecera um coeficiente que deveria incidir sobre a integralidade da base de cálculo, desconsiderando-se inclusive quaisquer custos, na hipótese de pessoas jurídicas que se dedicam à venda de imóveis o legislador permitira a dedutibilidade do custo do imóvel, desde que comprovado. 1º CC. / 7ª Câmara / ACÓRDÃO 10707.676 em 16.06.2004. Publicado no DOU em: 02.03.2005.

ARBITRAMENTO CONSTRUÇÃO DE PRÉDIOS DE APARTAMENTOS PARA VENDA DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS AUTÔNOMAS

As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de unidades autônomas de prédios residenciais por elas construídos, tendo seus resultados arbitrados por falta de escrituração comercial, adotarão como base de cálculo do IRPJ o valor da receita bruta deduzido dos custos devidamente comprovados. 1º CC. / 5ª Câmara / ACÓRDÃO 10515.303 em 13.09.2005. Publicado no DOU em: 07.03.2006

Ressalto excerto do voto condutor do primeiro aresto transcrito acima (Acórdão 10707.676), de lavra do então Conselheiro Neicyr de Almeida: *“Em relação ao custo irrisório, reiterase que somente são aproveitados os custos lastreados em documentos hábeis e idôneos. Portanto mais do que argumentos, imporia 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.”*

(...)

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 devese 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 8.98/95 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 atuação, nesse ponto, conforme realizada pela autoridade lançadora.

Dessa forma, em se tratando o art. 534 do RIR/99 de norma especial aplicável às pessoas jurídicas que exercem a atividade imobiliária, não há que se falar na aplicação da norma geral de arbitramento do lucro prevista no art. 532 do RIR/99.

Por fim, a Recorrente pleiteia a redução da multa aplicada de 75% para 20%. Mais uma vez, a pretensão da Recorrente é contrária à legislação tributária, não havendo previsão legal para aplicação ou redução da multa de ofício para o percentual de 20%.

A multa aplicada encontra fundamento no art. 44, I da Lei nº 9.430/1995, razão pela qual a Autoridade Tributária tem o dever funcional de aplica-la, tendo em vista que a atividade administrativa do lançamento é plenamente vinculada à lei, conforme determinam os arts. 3º e 142, parágrafo único, ambos do Código Tributário Nacional.

O argumento de ausência de razoabilidade e proporcionalidade da multa de ofício prevista em lei passaria, necessariamente, pela análise de matéria constitucional, tendo em vista que o desrespeito aos critérios da razoabilidade e proporcionalidade conduziram ao reconhecimento da ofensa ao princípio da vedação ao confisco previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Ocorre que este Conselho não tem competência para declarar a inconstitucionalidade da lei tributária, conforme pacificado pela Súmula CARF nº 2. Ademais, no mesmo sentido dispõe o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e o Regimento Interno deste Conselho.

A Recorrente alega, ainda, que “as falhas eventualmente cometidas pelo Sr. Clodoaldo nunca evidenciaram ímpeto de sonegar e/ou omitir receitas”. Quanto a esse ponto, deve-se dizer que caso houvesse a constatação da ocorrência de conduta dolosa de sonegação de tributos, a multa aplicável seria a multa qualificada, o que não se vislumbra no caso em questão. Dessa forma, o argumento da Recorrente apenas confirma a Ocorre que houve aplicação de multa qualificada no caso em questão, o que, por si só, demonstra a insubsistência das alegações recursais.

Dessa forma, encontrando o devido fundamento legal no art. 44, I da Lei nº 9.430/1995, deve ser mantida a multa de ofício aplicada na proporção de 75% sobre o valor do crédito tributário constituído por ocasião do lançamento de ofício.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto

