



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.721259/2011-87  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1003-003.534 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 09 de março de 2023  
**Recorrente** CAUCASO CONSTRUTORA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

IRPJ. BASE DE CÁLCULO. LOCAÇÃO DE BENS IMÓVEIS. RELAÇÃO DIRETA COM AS ATIVIDADES EMPRESARIAIS. ALÍQUOTA 32%.

As receitas de aluguel, decorrentes da locação de imóveis próprios, por empresa administradora de bens, integram o conceito de receita bruta, submetida ao percentual de presunção de 32%, a ser utilizado na apuração da base de cálculo do IRPJ, na sistemática do lucro presumido”, mas somente no caso de pessoa jurídica cuja atividade de locação de bens imóveis tenha relação direta com suas atividades empresarias, o que não se comprovou nos primeiro e segundo trimestres de 2007 objetos de autuação.

LANÇAMENTO CALCADO NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

A apreciação de argumentos de inconstitucionalidade resta prejudicada na esfera administrativa, conforme Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Márcio Avito Ribeiro Faria, Gustavo de Oliveira Machado, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

## Relatório

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face de Acórdão n.º 12-98.797, proferido pela 2ª Turma da DRJ/RJO, em 29 de maio de 2018, que julgou parcialmente procedente a impugnação, mantendo, em parte, o crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ, ajustado para o valor de R\$ 27.166,00 e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, ajustada para o valor de R\$ 9.779,76, acrescidos da multa de ofício, no percentual de 75%, e demais acréscimos moratórios conforme legislação vigente

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

“I - INTRODUÇÃO Trata o presente processo dos Autos de Infração (fls. 231/249) para as exigências do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, acrescido de multa no percentual de 75% e demais acréscimos moratórios, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, acrescido de multa no percentual de 75% e demais acréscimos moratórios, ambos com relação ao ano-calendário 2007, cujo montante total do crédito tributário resultou no valor de R\$ 189.813,95.

A Recorrente acima qualificada foi cientificada pessoalmente dos Autos de Infração em 29/09/2011, através de seu procurador, conforme folha 234.

## II - DA AUTUAÇÃO FISCAL

A íntegra do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - TVF, parte integrante e indissociável dos Autos de Infração, encontra-se às folhas 231 a 234. Abaixo será apresentada uma síntese do mesmo, com os principais pontos tratados no decorrer da ação fiscal, os quais deram base às autuações do IRPJ e da CSLL:

### 1. Outras Receitas. Locação de bens imóveis próprios.

A Fiscalização apurou que o sujeito passivo considerou as receitas decorrentes da atividade de locação de bens imóveis próprios como receita bruta no Lucro Presumido à alíquota de 32%. Todavia, constatou que o Objetivo Social do contribuinte, na vigência de 1º e 2º trimestres de 2007, conforme Cláusula 2.1. do Contrato Social era o seguinte:

*2.1.1. - Exploração do ramo de empreendimentos imobiliários, incorporações de imóveis e demais atividades conexas, bem como Construção Civil, reformas, demolições e manutenção de prédios comerciais, e, comercialização de imóveis.(g.n.)*

*2.1.2. - Administração de Obras de Construção Civil.*

Posteriormente, já na vigência do 3º e 4º trimestres de 2007, o Objeto Social foi modificado pela 3ª Alteração do Contrato Social para inclusão de atividades no item 2.1.1, que passou a ter o seguinte texto:

*2.1.1. - Exploração do ramo de empreendimentos imobiliários, incorporações de imóveis e demais atividades conexas, bem como Construção Civil, reformas, demolições e manutenção de prédios comerciais, e, comercialização de imóveis próprios e de terceiros, e, administração de imóveis locados próprios e de terceiros. (g.n.)*

*2.1.2. - Administração de Obras de Construção Civil.*

Desta forma, a Fiscalização depreendeu, com base na Solução de Consulta nº300 da 8ª RF de 20/03/2001, que quando no Contrato Social inexistir a atividade de locação de imóveis no Objeto Social, a receita correspondente será adicionada a base de cálculo do imposto de renda de forma integral (100%), ou seja, não cabe a aplicação do coeficiente de 32% nessas receitas.

Afirma que a receita de locação de imóveis de pessoa jurídica, sem a indicação da atividade de locação de imóveis no Objeto Social, não é uma receita bruta, mas se trata de outras receitas, conforme definido no art.25, inciso II da Lei nº9.430, de 1996.

Apurou que o contribuinte ofereceu à tributação as receitas de locação de imóveis com aplicação do percentual de 32%, deixando então de tributar a parte restante, qual seja 68% (Diferença entre 100% e 32%). Por essa razão, a Fiscalização lançou de ofício, com base no art. 926 do Decreto nº3.000, de 26 de março de 1999, a infração denominada Outras Receitas, tendo como valor tributável, as diferenças detectadas.

## **2. Reflexo na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**

A Fiscalização faz constar que a infração apurada para o IRPJ terá ação reflexiva na CSLL, pois na apuração da contribuição, o contribuinte também aplicou o percentual de 32% sobre as receitas de locação de imóveis, ou seja não deu o tratamento de Outras Receitas, em observância ao art.29, inciso II da Lei nº9.430, de 1996.

## **III - DA IMPUGNAÇÃO**

A Recorrente, inconformada com o lançamento, protocolou tempestivamente sua IMPUGNAÇÃO em 21/10/2011, cuja íntegra se encontra às folhas 251 a 266; A seguir será apresentada uma síntese, com as principais alegações:

1. Base de Cálculo do IRPJ e autuação reflexa da CSLL - A tributação incide sobre o fato real, que é a locação de bens imóveis próprios, como reconheceu o Sr. Agente Fiscal. Com base nesse fato - locação de bens imóveis próprios - a autuada tributou o lucro presumido do IRPJ e CSLL sobre 32% da receita.

- Não é o objeto social ou o contrato social que determina a tributação. Fosse assim seria ficção odiosa e não haveria a menor razão de existir o art. 123, do CTN.

- Além disso, sua atividade preponderante é o ramo imobiliário, logo a locação de bens imóveis não deixa de integrar seu objeto.

- A legislação é clara ao dizer que a pessoa jurídica que exercer a locação de bens imóveis próprios, a base de cálculo do imposto e do adicional, em cada trimestre, será determinada mediante aplicação do percentual de 32%, nos termos da alínea c do inciso III do art. 15 da Lei n.º 9.249/95, e incisos I e II da Lei n.º 9.430, de 1996.

- A Solução de Consulta n.º 300 da 8ª Região Fiscal -DOU de 20.03.2001, corrobora o procedimento adotado pela Impugnante.

- O acréscimo à base de cálculo, descrito no art. 521 do RIR/99, pelo qual se embasou a autuação somente pode ser aplicado aos ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas que não forem abrangidos pelo rol taxativo dos percentuais de 1,6% a 32% para tributação, conforme descrito no art. 15, da Lei n.º 9.249/95, reproduzido pelo art. 519, do RIR/99.

- O que gera uma obrigação tributária é a ocorrência do fato descrito na norma e não a simples descrição da atividade no contrato social.

- Se o artigo 15 da Lei n.º 9.249/95 estabelece que 32% da receita da locação de bens imóveis próprios deve ser tributada com essa alíquota, não pode o Sr. Agente Fiscal desconsiderar esse diploma legal e penalizar a Impugnante com base no art. 521, do RIR/99, determinando que as receitas advindas da locação de bens imóveis sejam acrescida integralmente à base de cálculo do imposto.

- Há que se reverenciar o princípio da legalidade insculpido no inciso I, art. 150 da Constituição Federal, ao passo que se existe lei estabelecendo a tributação, esta lei deve ser respeitada. Logo, a presente exigência fiscal, tanto do IRPJ, quanto da CSLL, fruto de autuação reflexa, não pode prosperar, posto que a legislação em vigor determina a tributação sobre 32% da receita da locação de bens imóveis próprios.

2. Violação ao Princípio da Isonomia O Sr. Agente Fiscal ao acrescentar a totalidade da receita de alugueis agiu de forma ilegal e inconstitucional, pois as receitas auferidas da locação de bens imóveis próprios possui a base de cálculo do imposto representa 32% e não 100%, acabando por provocar distinções entre os contribuintes com a mesma receita, afrontando, com isso, o princípio da isonomia.

### 3. Do pedido.

*“Diante de todo o exposto, não ter cometido qualquer infração, a Impugnante requer seja dado integral provimento à presente impugnação para julgar improcedentes os autos de infração, com o cancelamento da autuação (imposto de renda e contribuição social), por ser de inteira JUSTIÇA!!”*

Por sua vez, a 2ª Turma da DRJ/RJO julgou procedente em parte a impugnação, mantendo, parcialmente, o crédito tributário IRPJ, ajustado para o valor de R\$ 27.166,00 e de CSLL, ajustada para o valor de R\$ 9.779,76, acrescidos da multa de ofício, no percentual de 75%, e demais acréscimos moratórios, cuja decisão restou assim ementada:

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

Ano-calendário: 2007

#### **LUCRO PRESUMIDO. RECEITAS DE ALUGUÉIS. BASE DE CÁLCULO.**

Somente no caso de pessoa jurídica cuja atividade de locação de bens imóveis tenha relação direta com suas atividades empresarias, é que a base de cálculo do imposto e do adicional, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de trinta e dois por cento.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE Discussões acerca da constitucionalidade das leis exorbitam da esfera de competência das autoridades administrativas, às quais cabe apenas cumprir o que determina a legislação em vigor, principalmente em se tratando de norma validamente editada, segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário por discordar parcialmente da decisão recorrida (da parte que manteve a autuação nos primeiros e segundo trimestre do ano de 2007) sob a alegação de que “a tributação incide sobre o fato real, e o fato real é a locação de bens imóveis próprios, como reconheceu o Sr. Agente Fiscal”.

E que, por outro lado, não seria o objeto social ou o contrato social que determinaria a tributação, sob pena de termos “a tributação sobre mera ficção odiosa e sem a menor razão de existir o art. 123, do CTN” ou poderia o “passivo poderia, por via obliqua ou transversa - objeto social - alterar a tributação que melhor lhe aprouvesse”. Assim, a Recorrente entende que não cometeu nenhuma infração já que tributou o fato previsto em lei e concretamente realizado - locação de bens imóveis - cuja base de cálculo é 32% da receita e mesmo que assim não o fosse, a sua atividade preponderante da é o ramo imobiliário, logo a locação de bens imóveis é inerente ao seu objeto social, não deixa de integra-lo.

Em suma, a Recorrente, simplesmente, repetiu os argumentos já elencados em sua impugnação para fundamentou seu Recurso Voluntário ofertado.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III, do art. 151 do Código Tributário Nacional.

### **Delimitação da Lide**

O exame do mérito dos pedidos postulados delimitados em sede recursal ficam restritos a argumentos ao crédito tributário lançado referente ao IRPJ, ajustado para o valor de R\$ 27.166,00 e à CSLL, ajustada para o valor de R\$ 9.779,76, montantes referentes aos primeiro e segundo trimestres de 2007, acrescidos da multa de ofício, no percentual de 75%, e demais acréscimos moratórios conforme legislação vigente, que, conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constrita (art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplicam subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 02 de março de 1972).

### **Dos Autos de Infração**

Conforme já relatado, trata-se de processo em que se discute os Autos de Infração (e-fls. 231/249) para as exigências do IRPJ, acrescido de multa no percentual de 75% e demais acréscimos moratórios, e da CSLL, acrescido de multa no percentual de 75% e demais acréscimos moratórios, ambos com relação ao ano-calendário 2007, cujo montante total do crédito tributário resultou no valor de R\$ 189.813,95.

O que motivou a lavratura dos autos de infração foi a constatação pela Fiscalização de que o sujeito passivo considerou as receitas decorrentes da atividade de locação de bens imóveis próprios como receita bruta no Lucro Presumido à alíquota de 32%. Contudo, tanto o auditor fiscal autuante quanto a autoridade administradora julgadora reconheceram que a atividade de “administração de imóveis locados próprios e de terceiros” somente passou a fazer parte do rol de atividades da autuada no terceiro trimestre de 2007, por força de seu 3º instrumento de alteração de contrato social, datado de 10/08/2007 e registrado na Junta Comercial do Estado de São Paulo-JUCESP em 23/08/2007 (e-fls. 48/61).

Assim, nos primeiro e segundo trimestre do ano de 2007, em razão da atividade de locação de imóveis próprios não constar no rol das atividades descritas no Objeto Social da Recorrente, conforme Contrato Social e suas alterações, a receita da referida atividade deveria ser oferecida, na sua integralidade, à tributação, sendo classificada como Outras Receitas, nos termos do inciso II do art.25 da Lei nº9.430/96, sem portanto sofrer a incidência do percentual de presunção de lucro de 32%, conforme procedimento efetuado pela Recorrente.

Por outro lado, a decisão de piso reconheceu a improcedência da autuação nos terceiro e quarto trimestres de 2007, quando, então, a locação de imóveis pode ser considerada atividade da empresa, e assim se encaixar no conceito de receita bruta previsto no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com fulcro na Solução de Consulta nº 300 da 8ª Região Fiscal (DOU de 20.03.2001), é possível aceitar que *“as receitas de aluguel, decorrentes da locação de imóveis próprios, por empresa administradora de bens, integram o conceito de receita bruta, submetida ao percentual de presunção de 32%, a ser utilizado na apuração da base de cálculo do IRPJ, na sistemática do lucro presumido”*.

A Recorrente, discordando do acórdão de piso que manteve parte do lançamento em relação ao primeiro e segundo trimestre do ano de 2007, interpôs recurso voluntário reproduzindo em suas razões recusas os mesmos fundamentos já outrora elencados em sua impugnação. Porém, entendo razão não assistir-lhe e valho-me da prerrogativa estatuída no art. 57, § 3º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, adotando como minhas as razões já expendidas no voto vencedor condutor do acórdão recorrido, nos seguintes termos:

“(…)

Designado para redigir o presente voto vencedor, divirjo do Ilustre Relator somente quanto à sua conclusão de improcedência do lançamento nos primeiro e segundo trimestres de 2007.

Isso porque, tanto o Fiscal Autuante quanto o Ilustre Relator reconhecem que a atividade de **“administração de imóveis locados próprios e de terceiros”** somente passou a fazer parte do rol de atividades da atuada no terceiro trimestre de 2007, por força de seu 3º instrumento de alteração de contrato social, datado de 10/08/2007 e registrado na Junta Comercial do Estado de São Paulo-JUCESP em 23/08/2007 (fls. 48/61).

Concordo que, apoiado na Solução de Consulta n.º 300 da 8ª Região Fiscal (DOU de 20.03.2001), é possível aceitar que “as receitas de aluguel, decorrentes da locação de imóveis próprios, por empresa administradora de bens, integram o conceito de receita bruta, submetida ao percentual de presunção de 32%, a ser utilizado na apuração da base de cálculo do IRPJ, na sistemática do lucro presumido” e, por tal razão, acompanho o Relator quanto à improcedência da autuação nos terceiro e quarto trimestres de 2007, quando, então, a locação de imóveis pode ser considerada atividade da empresa, e assim se encaixar no conceito de receita bruta previsto no art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Porém, a mesma interpretação não pode ser aplicada aos primeiro e segundo trimestres de 2007, pois nos mesmos seu contrato social previa apenas as atividades de (a) exploração do ramo de empreendimentos imobiliários, (b) incorporações de imóveis e demais atividades conexas (à atividade de incorporação de imóveis - acréscimo), (c) construção civil, reformas, demolições e manutenção de prédios comerciais, (d) comercialização de imóveis, e administração de obras de construção civil, inexistindo a atividade de “administração de imóveis locados próprios e de terceiros”, que possa, através da Solução de Consulta n.º 300, abarcar a atividade de locação de imóveis próprios.

As atividades elencadas no contrato social de 12/12/2003 (fls. 38/45), em vigor nos primeiro e segundo trimestres de 2007, não se amparam na Solução de Consulta para sua equiparação à locação de imóveis e, na visão deste julgador, em nada se equiparam, equivalem ou se correlacionam com tal atividade.

A exploração do ramo de empreendimentos imobiliários não se confunde com o de locação de imóveis, mas sim com incorporações e demais atividades conexas à incorporação. Por sua vez, construção civil, reformas, demolições e manutenção de prédios comerciais e administração de obras de construção civil, seja de imóveis próprios ou de terceiros, se refere a indústria ou serviços de arquitetura e engenharia, não à locação de imóveis e, por fim, a comercialização de imóveis, próprios ou de terceiros, igualmente não se confunde à locação dos mesmos.

Destarte, não há como considerar que a autuada nos primeiro e segundo trimestres de 2007 tivesse como sua atividade a locação de imóveis, simplesmente porque as exerceu ou porque prevê em seu contrato social a incorporação de imóveis, sua comercialização, construção e administração de tais construções, não podendo suas receitas de locação serem consideradas receitas brutas, mas sim outras receitas ou ganhos de capital, como corretamente considerado na autuação.

Cumprir destacar que a receita bruta da empresa não é composta por todas as atividades por ela exercidas de fato, mas somente por aquelas legal e devidamente previstas em seu contrato social, pois, se assim não fosse, inexistiria a figura de receitas não operacionais ou de demais receitas, que são exatamente aquelas não relacionadas às atividades diretas da empresa, previstas em seu contrato social.

Já o art. 123 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional-CTN), evocado pela autuada, em nada se aplica ao presente caso, pois a convenção particular aqui analisada (contrato social), não diz respeito à responsabilidade pelo pagamento de tributos, nem é oposta à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Face a todo o exposto, voto por manter a autuação nos primeiros e segundo trimestre do ano de 2007, exonerando-a nos terceiro e quarto trimestres, remanescendo os valores tributáveis de R\$ 49.640,00 no primeiro trimestre e de R\$ 59.024,00 no segundo trimestre, que resultam nos créditos tributários de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ de R\$ 12.410,00 no primeiro trimestre e de R\$ 14.756,00 no segundo trimestre, totalizando R\$ 27.166,00; e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL de R\$ 4.467,60 no primeiro trimestre e de R\$ 5.312,16 no segundo trimestre, totalizando R\$ 9.779,76, todos acrescidos da multa de ofício, no percentual de 75%, e demais acréscimos moratórios conforme legislação vigente”.

Em suma, como bem restou explicado, as atividades elencadas no contrato social de 12/12/2003 (e-fls. 38/45), em vigor nos primeiro e segundo trimestres de 2007, não se amparam na Solução de Consulta n.º 300 da 8ª Região Fiscal (DOU de 20.03.2001) para sua equiparação à locação de imóveis, já que em nada se equiparam, equivalem ou se correlacionam com tal atividade.

Desta forma, não há como considerar que a autuada nos primeiro e segundo trimestres de 2007 tivesse como sua atividade a locação de imóveis, simplesmente porque as exerceu ou porque prevê em seu contrato social a incorporação de imóveis, sua comercialização, construção e administração de tais construções, não podendo suas receitas de locação serem consideradas receitas brutas, mas sim outras receitas ou ganhos de capital, como corretamente considerado na autuação. Logo, deve ser mantida a autuação em relação primeiro e segundo trimestres de 2007.

Por fim, a Recorrente argumenta ainda a não aplicação do percentual de 32% para determinação da base de cálculo sobre as receitas de *locação de bens móveis próprios* constitui completa afronta à isonomia tributária, caracterizando inconstitucionalidade.

Mas, no âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 26A e parágrafo único, do Decreto n. 70.235/72, bem como, art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009. No mesmo sentido é o que discorre a Súmula n.º 2 do CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ante o exposto, razão não assiste à Recorrente em ver o acórdão de piso reformado, motivo pelo qual nego provimento ao recurso voluntário sob apreço.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça