



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11060.000226/2011-83
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1202-00.844 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 8 de agosto de 2012
Matéria Omissão de receitas.
Recorrente LANIFÍCIO DO RIO GRANDE DO SUL THOMAZ ALBORNOZ SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

LUCRO PRESUMIDO. RECEITAS DE ALUGUEL E DE ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS PRÓPRIOS. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DO LUCRO. BASE DE CÁLCULO.

Na sistemática do lucro presumido, as receitas de aluguel e de arrendamentos de bens próprios integram o conceito de receita bruta, submetida ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento), a ser utilizado na apuração da base de cálculo do IRPJ.

LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. GANHOS DE CAPITAL.

Os resultados positivos decorrentes da alienação de bens imóveis do ativo imobilizado classificam-se como ganhos de capital e devem ser acrescidos à base de cálculo do lucro presumido, apurada com base na receita bruta auferida no período, para efeito de incidência do imposto e do adicional.

VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. ACRÉSCIMOS SOBRE RESTITUIÇÃO DE IOF. TRIBUTAÇÃO.

Os acréscimos incidentes sobre valores de indébito tributário recuperado são receita nova, sujeitos à tributação.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A tributação dos fatos a título de CSLL acompanha as mesmas conclusões do decidido quanto ao tributo principal (IRPJ).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE ARRENDAMENTOS RURAIS.

As receitas decorrentes de arrendamentos de imóveis rurais aos sócios do contribuinte, além de sujeitas ao IRPJ e à CSLL, devem ser incluídas também na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.249/95.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE ARRENDAMENTOS RURAIS.

As receitas decorrentes de arrendamentos de imóveis rurais aos sócios do contribuinte, além de sujeitas ao IRPJ e à CSLL, devem ser incluídas também na base de cálculo da COFINS, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.249/95.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

MULTA DE OFÍCIO. CIRCUNSTÂNCIA QUALIFICADORA. DISTINÇÃO DE SIMPLES OMISSÃO.

A prática reiterada de omissão na escrituração de receitas operacionais de arrendamento de imóveis rurais aos sócios configuram a intenção do contribuinte de ocultar a ocorrência dos fatos geradores, impondo o lançamento da multa de ofício de 150%.

Configura simples omissão a não tributação de ganho de capital sobre única venda de imóvel a pessoa não vinculada, justificando a incidência de multa de ofício de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício aplicada sobre o Ganho de Capital relativo ao item 03 do auto de infração, Venda de Imóvel, reduzindo seu percentual a 75%.

(assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Geraldo Valentim Neto, Orlando Jose Gonçalves Bueno, Viviane Vidal Wagner e Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face de decisão de primeira instância que julgou improcedente a sua impugnação contra os lançamentos de imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), contribuição para o PIS/Pasep, contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS) e de contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2006 a 2010, tendo em conta a tributação pelo lucro presumido.

Consoante o Relatório do Procedimento Fiscal (fls. 475-486), foram apuradas as seguintes irregularidades fiscais:

Item 1) Aplicação do coeficiente de determinação do lucro presumido de 8% sobre as receitas provenientes de aluguéis e arrendamentos de imóveis rurais, em vez de 32%: IRPJ e CSLL, com multa de ofício de 75%;

Item 2) Outras receitas – juros recebidos, variações monetárias ativas, créditos em conta corrente e alienação de máquinas e equipamentos – que não foram acrescidas à base de cálculo do lucro presumido: IRPJ e CSLL, com multa de ofício de 75%;

Item 3) Omissão de receitas referentes a ganhos de capital obtidos na alienação de imóveis: IRPJ e CSLL, com multa de ofício de 75% (imóveis alienados em hasta pública) e 150% (imóvel vendido a terceiro);

Item 4) Omissão de receitas referentes ao arrendamento de imóveis rurais aos sócios: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com multa de ofício de 150%.

Ao lançar a multa qualificada, o autuante entendeu que o contribuinte, ao não escriturar nem tampouco declarar as receitas provenientes dos arrendamentos mantidos com os sócios, incorreu na prática de sonegação, “pois com essa conduta procurou impedir que a autoridade tributária tivesse conhecimento de fatos geradores tributários” e, ainda, que “o dolo fica caracterizado pela omissão reiterada dessas receitas ao longo de todo o período fiscalizado” (fl. 485). A alienação do imóvel denominado Estância São Pedro sem a correspondente escrituração e declaração também caracterizou sonegação, segundo o autuante.

Na impugnação, o contribuinte alegou, em síntese:

(i) a inexistência de arrendamentos rurais celebrados com seus sócios, pois, embora os contratos estejam assim intitulados, não foi esse o negócio jurídico firmado entre as partes. Alegou que os sócios não pagaram quantia alguma ao contribuinte e que foi cedida a posse dos imóveis rurais (fazendas) aos seus sócios credores para que esses, como compensação do valor de dívida, percebessem os frutos e rendimentos oriundos da exploração da terra, caracterizando a anticrese, nos termos do art. 1.506, do Código Civil de 2002. Apresentou como provas desse negócio as declarações firmadas pelos sócios. Aduziu, ainda, que, caso a Administração Tributária não reconheça o negócio como anticrese, e sim arrendamento rural, que deve ser classificado como receita decorrente da atividade operacional

da autuada, para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL. As alíquotas devem ser 8% e 12%, respectivamente, tendo em vista o disposto no art. 15, § 4, e 20, § 2º, da Lei nº 9.249/95;

(ii) a compra e venda de imóveis como atividade operacional e a consequente inexistência de ganho de capital, pois desde 1994, quando ocorreu a alteração do objeto social da empresa, a exploração imobiliária passou a ser uma atividade operacional. Assim, a base de cálculo deve ser de 8% para a apuração do IRPJ e de 12% para a apuração da CSLL, nos termos dos arts. 15, § 4º, e 20, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995. Para comprovar que realiza exploração imobiliária, como atividade operacional, junta documentos que comprovariam que a impugnante trabalha com construção de loteamento, enquadrando-se na situação prevista no § 4º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995. Acrescenta que a falta de registro da receita oriunda da venda da Estância São Pedro como receita operacional é uma falha interna da autuada, que não tem o condão de desconstituir a natureza dessa receita;

(iii) a necessidade de retificação da base de cálculo presumida para tributar as receitas oriundas de aluguéis e arrendamentos realizados com terceiros, pois, como a exploração da atividade imobiliária consiste em uma atividade operacional da impugnante, nos termos do § 4º do art. 15 da Lei nº 9.249/95, a base de cálculo para apuração do IRPJ e da CSLL sobre as receitas de aluguéis e arrendamentos realizados com terceiros deve ser de 8% e de 12%, respectivamente;

(iv) a necessidade de retificação da base de cálculo presumida do IRPJ e da CSLL em relação às vendas de produtos, já que devem ser aplicadas para as vendas de produtos, as regras gerais previstas nos caput dos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249/95;

(v) a não-incidência de IRPJ e de CSLL sobre os valores recebidos a título de restituições de IOF, pois a quantia objeto da restituição tributária não constitui renda para efeitos tributários, nem seus acessórios, juros e correção monetária, e não se integra na apuração da base de cálculo da CSLL, tendo em vista as disposições constantes do art. 43, I, e, II, do CTN, arts. 44 e 57, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 2º, § 1º, da Lei nº 7.689, de 1988. Acrescenta que a quantia restituída não foi computada como despesas dedutível do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não sendo tributável, de acordo com o Ato Declaratório Interpretativo da SRF nº 24, de 2003;

(vi) a impossibilidade de incidência de PIS e COFINS sobre as supostas receitas oriundas dos supostos “arrendamentos rurais” firmados com os sócios, primeiro, por não se tratar de arrendamento rural, mas de anticrese, não houve auferimento de receita. Além disso, a exploração imobiliária é atividade operacional, não havendo ganho de capital na venda de imóveis. Caso assim não se entenda, não deve haver cobrança de PIS e Cofins sobre receitas que não correspondem a faturamento, consoante definido pelo STF ao declarar a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998;

(vii) a inocorrência de sonegação fiscal e a consequente impossibilidade de aplicação de multa de ofício duplicada no percentual de 150%, primeiramente, em relação às supostas receitas oriundas de arrendamentos rurais, não houve o ingresso de receitas, pois se trata de anticrese. Também não houve ganho de capital na venda do imóvel denominado Estância São Pedro, pois a receita é operacional, o que não pode ser desconstituído por falha no registro contábil. Ainda que assim não se entenda, não houve ação dolosa no procedimento, devendo ser reduzido o percentual da multa de ofício para 75%.

A 5ª Turma da DRJ/Porto Alegre julgou procedente o lançamento, editando a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamenta e que comprove as alegações de defesa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. GANHOS DE CAPITAL.

Os resultados positivos decorrentes da alienação de bens imóveis do ativo imobilizado classificam-se como ganhos de capital e devem ser acrescidos à base de cálculo do lucro presumido, apurada com base na receita bruta auferida no período, para efeito de incidência do imposto e do adicional.

LUCRO PRESUMIDO. RECEITAS DE ALUGUEL E DE ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS PRÓPRIOS. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DO LUCRO. BASE DE CÁLCULO.

Na sistemática do lucro presumido, as receitas de aluguel e de arrendamentos de bens próprios integram o conceito de receita bruta, submetida ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento), a ser utilizado na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. ACRÉSCIMOS SOBRE RESTITUIÇÃO DE IOF. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Os acréscimos incidentes sobre valores de indébito tributário recuperado são receita nova, sujeitos à tributação.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. *Contribuição para o programa de integração social - PIS/Pasep, contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS e contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL.*

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE ARRENDAMENTOS RURAIS.

A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime cumulativo é a receita bruta, que se constitui da soma das receitas advindas da execução dos objetivos sociais da pessoa jurídica.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE ARRENDAMENTOS RURAIS.

A base de cálculo da Cofins apurada no regime cumulativo é a receita bruta, que se constitui da soma das receitas advindas da execução dos objetivos sociais da pessoa jurídica.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CIRCUNSTÂNCIA QUALIFICATIVA. SONEGAÇÃO. AGRAVAMENTO.

A prática reiterada de omissão na escrituração de receitas operacionais de arrendamento de imóveis rurais aos sócios e a omissão de ganhos de capital decorrente de alienação de imóvel, que não foram oferecidos à tributação, configuram a intenção do contribuinte de ocultar a ocorrência dos fatos geradores, impondo o lançamento da multa de ofício de 150%.

Cientificado dessa decisão em 13/10/2011 (conforme AR à fl.), o contribuinte, inconformado, encaminhou, em 11/11/2011 (fl.), recurso voluntário ao CARF, em que, repisando os argumentos da impugnação, apresenta suas razões para a reforma da decisão de primeira instância, que seriam, em síntese:

(i) em relação à apuração de ganho de capital, contradiz o argumento do relator de que não foi registrada como receita operacional a receita oriunda da venda da Estância São Pedro, o que demonstra que efetivamente não se tratava de receita operacional, mas de procedimento aleatório, aduzindo que a falha interna de não ter registrado a receita como operacional na escrituração contábil não tem o condão de desconstituir a natureza dessa receita, já que a exploração imobiliária era prevista como objeto social desde 1994 e que os documentos juntados à impugnação comprovam que atuava com a “construção de loteamentos”, enquadrando-se nas situações previstas no art. 15, §4º, da Lei nº 9.249/95;

(ii) quanto à base de cálculo presumida das receitas de alugueis e arrendamentos realizados com terceiros, contradiz o argumento do relator, aduzindo que a regra prevista no art. 15, §1º, inciso III, da Lei nº 9.249/95 somente se aplica às pessoas jurídicas que não têm a exploração imobiliária como atividade operacional, assim como a regra do art. 20, caput, parte final, do mesmo diploma legal. No seu caso, deve prevalecer o disposto no art. 15, §4º, da Lei nº 9.249/95, por se tratar de regra específica, com finalidade extrafiscal, em prol das pessoas jurídicas que exploram atividade imobiliária, como é o caso;

(iii) quanto à questão dos arrendamentos rurais celebrados entre a recorrente e seus sócios, contradiz o relator, aduzindo que, embora o contrato não tenha sido celebrado por instrumento público nem registrado no órgão competente, a vontade das partes foi realizar anticrese, a qual deve prevalecer, consoante o art. 112 do Código Civil. De toda a sorte, ainda que seja considerada inválida a anticrese, também não pode ser considerado arrendamento rural, pois não houve retribuição certa ou aluguel, nos termos da definição do art.3º do Decreto nº 59.566/66 (Estatuto da Terra), apenas a cessão do imóvel aos credores (sócios) para que compensassem o valor da dívida com os frutos e rendimentos oriundos da exploração das terras, não havendo receita a ser tributável na recorrente;

(iv) quanto à retificação da base de cálculo presumida do IRPJ e da CSLL em relação às vendas de produtos, enquanto o relator afirmou que a impugnação não especificou os valores incorretos e a conta contábil respectiva, sequer no demonstrativo de receitas escrituradas constam receitas com essa identificação, aduz que *“realmente, da leitura do relatório do procedimento fiscal e dos autos de infração, não fica devidamente claro se, de fato, houve tributação sobre venda de produtos”*, mas a autoridade fiscal fez menção superficial a contas referentes à alienação de máquinas e equipamentos. Assim, caso tenha havido tributação, reiteram-se os argumentos da impugnação;

(v) quanto à incidência de IRPJ e CSLL sobre os valores recebidos a título de restituições de IOF, aponta que o relator sequer enfrentou os argumentos da impugnação, limitando-se a citar os arts. 1º e 3º do Ato Declaratório SRF nº 25, 2003, sustentando que a recorrente *“referiu, claramente, que a quantia restituída à empresa não foi computada, nos períodos anteriores, como despesa dedutível do lucro real e da base de cálculo da CSLL”*, de modo que, nos termos do art. 1º, não há incidência de IRPJ e CSLL, mas, independentemente dos dispositivos referidos, a quantia objeto de restituição, nem seus acessórios, juros e correção monetária, constituem renda para os efeitos tributários, nem devem ser computados na apuração da base de cálculo da CSLL. Ainda acusa o relator de ter se olvidado que, *“antes de se aplicar a regra do art. 3º, deve ser considerado o que prevê o art. 1º”*, aplicando-se, quanto aos juros, o mesmo critério da tributação do principal, por serem dele acessórios;

(vi) quanto à incidência de PIS e Cofins sobre supostas receitas oriundas dos supostos arrendamentos rurais firmados com os sócios, contradiz o relator, sustentando que as contribuições somente podem incidir sobre as receitas operacionais (faturamento) da pessoa jurídica e não sobre a totalidade da receita bruta, haja vista a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/98, inexistindo tributação, caso se considere que não se trata de receita operacional;

(vii) quanto à acusação de sonegação fiscal e imputação de multa duplicada, repisa os argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Presentes os pressupostos recursais, inclusive o temporal, o recurso deve ser conhecido.

A análise do presente recurso será pautada nas matérias objeto de autuação, seguindo a ordem de apresentação da defesa.

Tendo sido autuada, dentre outras infrações, por omissão de receitas referentes ao arrendamento de imóveis rurais aos sócios (**item 4 do auto de infração**), inicialmente, a recorrente sustenta a inexistência de arrendamentos rurais, alegando que, embora os contratos celebrados com seus sócios estivessem assim formalmente designados, os negócios jurídicos efetivamente realizados caracterizariam a anticrese, nos termos do art. 1.506, do Código Civil de 2002.

A recorrente sustenta que não recebeu quantia alguma e que foi cedida a posse dos imóveis rurais (fazendas) aos seus sócios credores para que esses, como compensação do valor de dívida, percebessem os frutos e rendimentos oriundos da exploração da terra, caracterizando a anticrese.

Veja-se o que dispõe o texto legal referido:

Art. 1.506. Pode o devedor ou outrem por ele, com a entrega do imóvel ao credor, ceder-lhe o direito de perceber, em compensação da dívida, os frutos e rendimentos.

§ 1º É permitido estipular que os frutos e rendimentos do imóvel sejam percebidos pelo credor à conta de juros, mas se o seu valor ultrapassar a taxa máxima permitida em lei para as operações financeiras, o remanescente será imputado ao capital.

§ 2º Quando a anticrese recair sobre bem imóvel, este poderá ser hipotecado pelo devedor ao credor anticrético, ou a terceiros, assim como o imóvel hipotecado poderá ser dado em anticrese.

Quanto à natureza do instituto, cabe observar as regras gerais que o alcançam, abaixo:

Art. 1.419. Nas dívidas garantidas por penhor, anticrese ou hipoteca, o bem dado em garantia fica sujeito, por vínculo real, ao cumprimento da obrigação.

Art. 1.420. Só aquele que pode alienar poderá empenhar, hipotecar ou dar em anticrese; só os bens que se podem alienar poderão ser dados em penhor, anticrese ou hipoteca.

§ 1º *A propriedade superveniente torna eficaz, desde o registro, as garantias reais estabelecidas por quem não era dono.*

§ 2º *A coisa comum a dois ou mais proprietários não pode ser dada em garantia real, na sua totalidade, sem o consentimento de todos; mas cada um pode individualmente dar em garantia real a parte que tiver.*

Art. 1.421. O pagamento de uma ou mais prestações da dívida não importa exoneração correspondente da garantia, ainda que esta compreenda vários bens, salvo disposição expressa no título ou na quitação.

[...]

Art. 1.423. O credor anticrético tem direito a reter em seu poder o bem, enquanto a dívida não for paga; extingue-se esse direito decorridos quinze anos da data de sua constituição.

Assim, verifica-se que se trata de um direito real de garantia, ao lado do penhor e da hipoteca, sobre imóvel alheio, constituído mediante contrato, através do qual o devedor entrega um imóvel para que o credor se aproprie dos frutos (rendimentos) do bem, deduzindo-os do montante da dívida, até que esta se extinga.

Em se tratando de imóveis, os direitos reais que os oneram exigem forma solene de contratação e registro no órgão competente (transcrição) para surtir efeito *erga omnes*, como se infere do §1º do art. 1420, acima (“*A propriedade superveniente torna eficaz, desde o registro, as garantias reais estabelecidas por quem não era dono*”). Ademais, para efeitos do Registro Imobiliário, a escritura pública será da substância do ato, caso o valor seja superior ao estabelecido no art. 108 do Código Civil.

Diante dos requisitos legais expostos anteriormente, verifica-se que o contrato celebrando entre a recorrente e seus sócios, independentemente de exibir outra denominação, não se caracteriza como contrato constitutivo de anticrese por não apresentar as formalidades exigidas para a constituição de um direito real. Assim, os contratos de arrendamento rural constantes dos autos, por certo, não se equiparam a contratos de anticrese, como pretende a recorrente. Não se sustenta o seu argumento de que a regra prevista no art. 112 do Código Civil, embora valorize a intenção das partes, não supera as formalidades exigidas para a prática de determinados atos ou contratos.

Mas, ainda que se tratasse de contrato de anticrese, para fins tributários, a receita dele derivada também integraria a base de cálculo dos tributos e contribuições devidos, de toda a sorte, já que a liquidação da suposta dívida importaria em reconhecimento de receita “dos frutos e rendimentos” pela cessão do imóvel.

A autoridade fiscal intimou a fiscalizada a respeito do procedimento contábil utilizado para registrar o pagamento dos arrendamentos por parte dos sócios por meio de compensação com seus créditos e a consequente baixa destes na contabilidade, e ela esclareceu que, no seu entender, somente em 2012, ao final do período de compensação, caberia registrar a operação.

Ocorre que, consonante o regime de competência, as receitas e as despesas **devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre**

simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento, nos termos do art. 9º da Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade - CFC.

Assim, a cada lançamento a débito da conta de passivo representando a baixa da dívida deve corresponder um lançamento a crédito da conta de receita, cujo valor deve ser considerado na apuração do resultado tributável.

Como isso não ocorreu, resta caracterizada a omissão dos valores correspondentes às receitas derivadas dos contratos de arrendamento rural.

Quanto à natureza dessa receita, contudo, a controvérsia se prolonga.

Na sequência, a recorrente sustenta que, caso não se admita a equiparação dos contratos de arrendamento rural com contratos de anticrese, essa receita, assim como as receitas decorrentes da venda de imóveis e as receitas oriundas de aluguéis e arrendamentos realizados com terceiros, deve ser classificada como receita decorrente da atividade operacional, para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL. A justificativa apresentada é que, desde 1994, seu contrato social abarca atividades imobiliárias, de modo que as receitas decorrentes da venda, aluguel ou arrendamento de imóveis seriam receitas operacionais.

Para comprovar que realiza exploração imobiliária como atividade operacional, a recorrente juntou documentos com a impugnação, que comprovariam que trabalha com construção de loteamentos e se enquadra na situação prevista no § 4º do art. 15 da Lei nº 9.249/95, a teor do disposto no seu estatuto social, consoante a Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 05/12/1994 (fl.59/60):

“ARTIGO 3º - A sociedade tem por objeto, atuando por conta própria, de terceiros ou através destes: a produção, compra e venda, importação e exportação, beneficiamento e industrialização de lã ovina, fibras têxteis, arroz e outros produtos agropecuários e respectivos subprodutos; a exploração, compra e venda de imóveis; a administração de projetos de reflorestamento; a atividade de empresa comercial exportadora.”

Com isso, pretende demonstrar sua equiparação com empresa comercial imobiliária.

Todavia, no tocante ao recebimento de valores a título de aluguel ou arrendamento com terceiros, objeto de autuação pela diferença entre o coeficiente legal e o coeficiente utilizado (**item 1 do auto de infração**), essa argumentação é indiferente.

Para fins de apuração do IRPJ na sistemática do lucro presumido, tratando-se de imóveis próprios, deve ser observada a definição de receita bruta prevista no art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, fundamento do art. 224 do RIR/99, que dispõe:

Art. 31. 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.

Diante disso, e considerando-se o disposto no seu estatuto social, os aluguéis e os arrendamentos recebidos de terceiros constituem parte da receita bruta (operacional) da recorrente, conforme ela própria declarou nas DIPJ respectivas.

Aqui, cabe esclarecer que a recorrente se confundiu na sua argumentação, ao aduzir que, no seu caso, deveria prevalecer o disposto no art. 15, §4º, da Lei nº 9.249/95, por se tratar de regra específica, com finalidade extrafiscal, em prol das pessoas jurídicas que exploram atividade imobiliária.

Ocorre que o referido dispositivo trata, especificamente, das **receitas financeiras** apuradas por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato, o que não é o caso dos autos, como se vê:

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

[...]

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

Quanto aos percentuais de apuração da base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro presumido, deve-se observar o disposto nos artigos 518 e 519 RIR/99, *in verbis*:

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

[...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

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

[...]

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único. (destacou-se)

Verificando que a fiscalizada havia declarado, na DIPJ/2008, as receitas apuradas com a alíquota de 32%, e na DCTF, as receitas apuradas com alíquotas de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), a autoridade fiscal, corretamente, lançou a diferença não declarada.

Assim, tendo sido adotado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita decorrente dos aluguéis e arrendamentos recebidos de terceiros, a título de lucro presumido, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, a autuação não merece reparos.

No tocante à incidência de PIS e Cofins sobre a omissão de receitas referentes ao arrendamento de imóveis rurais aos sócios, a recorrente alega que a autuação não estaria correta caso, ao final de tudo, se considerasse que não se tratam de receita operacional, pois as contribuições somente incidiriam sobre as operacionais.

A autuação decorrente da omissão dessas receitas, pautou-se na previsão legal contida no art. 24 da Lei nº 9.249/95, que dispõe, literalmente:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

[...]

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Assim, as receitas decorrentes de arrendamentos de imóveis rurais aos sócios da fiscalizada, além de sujeitas ao IRPJ e à CSLL, devem ser incluídas também na base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS, como procedeu a autoridade fiscal.

Em relação ao **item 3 do auto de infração**, consoante o termo de verificação fiscal (fl.288 e ss), a recorrente alienou em 2008 e 2009, quatro imóveis constantes de seu ativo imobilizado, conforme demonstram os tendo sido três deles (Galpões, Aeroporto Fazenda Paz e Espinilho) em hasta pública, em decorrência de execução trabalhista e um (Estância São Pedro) através de instrumento de contrato de compra e venda, sem apurar ganho de capital ou escriturar contabilmente as receitas decorrentes como receita operacional.

A fiscalização apurou ganho de capital na venda desses imóveis, enquanto a recorrente sustenta que se trata de atividade operacional da empresa, o que não se verifica no caso concreto.

Como se sabe, a mera previsão estatutária de determinada atividade, ainda que formalizada em período antecedente, não tem o condão de caracterizar como atividade operacional determinado negócio jurídico efetuado sob roupagem distinta.

Embora os imóveis tenham sido adquiridos anteriormente (1976, 1977, 1978 e 1980), os Balanços Patrimoniais referentes aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009 (fls. 64-87) não contém a descrição, no Ativo Circulante, de imóveis destinados à comercialização. Diante desse quadro, é de se concluir, como fez o julgador de primeira instância, que os imóveis referidos nunca estiveram destinados à comercialização.

De toda a sorte, ainda que a empresa se dedicasse efetivamente à atividade de compra e venda de imóveis, a alienação em hasta pública decorrente de execução trabalhista não se caracterizaria como receita operacional, nem receita isenta, consoante alegou a recorrente durante o procedimento fiscal.

No caso da alienação realizada através da venda a terceiro, o registro desse bem no ativo imobilizado, aliado ao fato de que se realizou a venda esporádica de um imóvel no período de dois anos (ou mais, considerando que o período fiscalizado se limitou aos anos de 2008 e 2009), contribuem para afastar a caracterização dessa receita como operacional, independentemente da prévia previsão estatutária de “compra e venda de imóveis”.

A alegação de erro de escrituração contábil na tentativa de justificar a falta de inclusão dessa receita dentre as receitas operacionais, vem corroborar a tese da fiscalização, de que essa venda não caracterizou atividade normal e corriqueira da recorrente.

Enquanto a receita de venda de estoques de imóveis das empresas dedicadas a atividades imobiliárias está sujeita ao percentual de 8% (oito por cento), a receita decorrente de venda de imóvel do ativo imobilizado, como se vê no presente caso, sujeita-se a ganho de capital, acrescido integralmente à base de cálculo do lucro presumido. Assim, a autuação deve ser mantida nessa parte.

Quanto ao **item 2 do auto de infração**, referente à falta de acréscimo à base de cálculo do lucro presumido de “Outras receitas – juros recebidos, variações monetárias ativas, créditos em conta corrente e alienação de máquinas e equipamentos”, a recorrente a questiona a incidência de IRPJ e de CSLL sobre os valores recebidos a título de restituições de IOF, por considerar que a quantia objeto da restituição tributária não constitui renda para efeitos tributários, nem seus acessórios, juros e correção monetária, pois não fora computada como despesas dedutível do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Cita o Ato Declaratório Interpretativo da SRF nº 25, de 2003, para corroborar seu entendimento. Refere, ainda, que inexistente previsão legal de inclusão dessas receitas na base de cálculo da CSLL.

Conforme se extrai do TVF (item 4.2, fl.286), foram adicionadas à receita tributável as “variações monetárias ativas decorrentes de restituição de IOF”, consoante o art. 9º da Lei nº 9.718, de 27/11/98, que dispõe:

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio

ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

O próprio ato normativo referido pela defesa foi utilizado como base da acusação fiscal, o qual prevê textualmente:

Art. 1º *Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.*

Art. 2º *Não há incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente.*

Art. 3º *Os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incidem o IRPJ, a CSLL, a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep. (destacou-se)*

A recorrente sustenta que a regra prevista no art.3º da referida norma deve acompanhar a ressalva contida no art.1º.

Olvida-se a recorrente, todavia, dos princípios da boa hermenêutica, e que existem regras lógicas a serem observadas na elaboração e aplicação das normas jurídicas.

A Lei Complementar nº 95, de 26/02/98, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, serve para nortear o processo de elaboração de atos normativos e orientar o aplicador do Direito na busca da melhor interpretação. A lei dispõe sobre a função dos parágrafos, esclarecendo que eles se destinam a complementar a norma do *caput*, abaixo:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: [...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;

b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens. (destacou-se)

Como se vê, para complementar determinado aspecto da norma, deve ser utilizado o parágrafo.

Interpretando-se o ato declaratório interpretativo (ADI) de acordo com tais parâmetros, depreende-se que, enquanto o art. 1º refere-se a valores restituídos “a título de tributo pago indevidamente”, cuja tributação dependerá da prévia dedução, o art. 3º, de forma independente e sem qualquer relação com a regra do art. 1º, define que os juros serão sempre tributados, por se tratar de receita nova.

Como no caso concreto o objeto de autuação foram as variações monetárias ativas, distintas da figura do tributo, não há reparos à conclusão fiscal.

Ainda foram acrescidas à base de cálculo do IRPJ e CSLL, pela fiscalização, os valores constantes das contas: 3.1.2.2.1.01.01 – Juros Recebidos, 3.1.2.2.1.01.02 – Variações Monetárias Ativas (somente os juros da ação judicial), 3.1.2.2.1.01.05 – Crédito Conta Corrente e 3.2.1.2.1.01.05 – Alienação de Máquinas e Equipamentos, tributados como receitas não operacionais, consoante demonstrativo do anexo 02 do TFV (fl.489).

Segundo o relato da autoridade fiscal, foi verificado que tais receitas não haviam sido tributadas, tendo a recorrente, esclarecido que se tratava de receita decorrente da venda de um bem do Ativo Imobilizado totalmente depreciado.

Sem compreender a acusação fiscal, a recorrente apontou, na impugnação e no recurso voluntário, a necessidade de retificação da base de cálculo presumida do IRPJ e da CSLL em relação às vendas de produtos, já que a elas devem ser aplicadas as regras gerais previstas nos caput dos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249/95. Note-se que a recorrente se refere ao valor creditado à conta de máquinas e equipamentos, o mesmo em relação ao qual havia informado à autoridade fiscal que se tratava de venda de bem do ativo imobilizado. Como, em momento algum se tratou de venda de produtos, e inexistindo outro argumento contra a autuação, esta deve ser mantida.

Multa qualificada

Vislumbrando, em tese, a ocorrência de crime tributário, a autoridade fiscal constituiu a multa de ofício no patamar de 150% (cento e cinquenta por cento) no tocante às omissões de receitas detectadas, caracterizando o dolo (i) em razão da falta de escrituração e declaração das receitas de arrendamentos realizados com os sócios, reiteradamente (item 4 do auto de infração), e (ii) no ganho de capital apurado na venda realizada com terceiro, pois a recorrente, embora tenha alegado que entendia se tratar de receita operacional, sequer a declarou assim (item 3 do auto de infração).

A recorrente se defende da acusação, alegando que não incorreu na prática de sonegação fiscal.

Quanto à qualificação da multa de ofício, a jurisprudência do CARF tem se pautado na gravidade da conduta para definir seu cabimento ou não, sendo pacificado o entendimento consolidado na seguinte súmula:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Em relação à omissão de receita decorrente dos contratos de arrendamento (item 4 do auto de infração), como se viu, a infração perdurou por vários exercícios e se tratou de receitas derivadas de relacionamento com pessoas vinculadas – sócios/acionistas/diretores.

Assim, aplicando-se o teor da súmula ao caso concreto, verifica-se que não se trata de “simples” omissão de receitas. Neste caso, a operação reiterada e realizada entre pessoas interessadas no ganho tributário que se auferiu com tal omissão é mais do que suficiente para caracterizar a intenção dolosa de fraudar o Fisco, justificando o lançamento da multa de ofício qualificada.

Por outro lado, em relação ao item 3 do auto de infração, a conduta da recorrente decorreu de uma única operação de omissão de ganho de capital auferido com a venda de imóvel para terceiro não vinculado. Nesse caso, não houve reiteração nem a utilização de interpostas pessoas, ou outro procedimento fraudulento.

Entendo que esta operação, embora caracterizada pela fiscalização como dolosa, em verdade se enquadra no parâmetro de julgamento definido pela súmula CARF nº 14 de “simples omissão”, pelo que, neste caso, deve ser reduzida a multa de ofício à alíquota de 75%.

Dispositivo

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário apenas para reduzir a multa de ofício à alíquota de 75% no tocante ao ganho de capital apurado na venda do imóvel (item 3 do auto de infração).

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner