



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

Processo n° 11065.720170/2016-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.125 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente CONEXÃOSUL IMÓVEIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma, por ser matéria reservada privativamente ao Poder Judiciário.

GANHO DE CAPITAL. LUCRO PRESUMIDO.

O ganho de capital apurado na alienação de bens e direitos do ativo permanente deve ser acrescido à base de cálculo do lucro presumido e corresponde à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

GANHO DE CAPITAL. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO COM BASE NOS RECEBIMENTOS.

Inexiste previsão, na legislação tributária aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido, para diferimento da tributação do ganho de capital apurado na alienação de bens e direitos do ativo permanente com base nos recebimentos.

MULTA. INCONSTITUCIONALIDADE. EFEITO CONFISCATÓRIO. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

É defeso na esfera administrativa o exame de constitucionalidade de lei, bem como o da violação pelo ato normativo a princípios constitucionais, entre eles o da vedação ao confisco.

CSLL. SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DAS RAZÕES RECURSAIS.

Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos expendidos no voto relativo ao IRPJ, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões recursais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, Eva Maria Los, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Fabiano Alves Penteado e Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado). Ausente, justificadamente, o conselheiro Rafael Gasparello Lima.

Relatório

Adota-se o relatório do Acórdão nº 04-41.593 da 2ª Turma da DRJ/Campo Grande, com os complementos necessários a seguir:

Trata-se de impugnação, apresentada em 26/04/2016 contra o lançamento científico ao contribuinte em 28/03/2016, conforme extratos de fls. 823 e 919.

Os valores lançados são os seguintes, conforme autos de infração de fls. 768 e seguintes: A ciência pessoal do contribuinte efetivou-se em 3/8/12 (fl.03).

| DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM R\$ | |
|--|----------------------|
| Imposto de Renda Pessoa Jurídica | 8.049.939,65 |
| Juros de Mora | 2.554.385,28 |
| Multa Proporcional | 6.037.454,73 |
| Total | 16.641.779,66 |
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido | 2.888.807,99 |
| Juros de Mora | 916.839,79 |
| Multa Proporcional | 2.166.605,98 |
| Total | 5.972.253,76 |

Os fundamentos de fato e de direito do lançamento estão relatados às fls. 786 e seguintes. Os fatos geradores decorrem da apuração incorreta do imposto e da contribuição por falta de inclusão, na base de cálculo, do ganho de capital na alienação de imóveis e de receitas na alienação da atividade, fundo de comércio e marcas.

As razões da impugnante serão analisadas no voto a seguir.

[...]

Conforme relato fiscal, fls. 789 a 809, no ano-calendário 2012 a interessada efetuou venda de imóvel do ativo não circulante, de que resultou ganho de capital, e apurou receitas da venda de atividade, fundo de comércio e marca (demais receitas) que foram acrescidas à base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, na sistemática do lucro presumido, conforme preceitua o art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99:

Capítulo II

Ganhos de Capital e outras Receitas

Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

§ 2º Os juros e as multas por rescisão contratual de que tratam, respectivamente, os arts. 347 e 681 serão adicionados à base de cálculo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 51 e 70, § 3º, inciso III).

§ 3º Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para determinação do imposto, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 53).

§ 4º Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 52).

Entretanto, a partir do 4º trimestre de 2013, após alterar seu nome empresarial para Conexãosul Imóveis Ltda, e o objeto social para compra e venda de imóveis, administração e locação de imóveis próprios e de terceiros, e de bens móveis, intermediação de negócios e prestação de serviços, passou a tributar os recebimentos parcelados como receitas da atividade, apurando a base de cálculo do imposto e da contribuição aplicando os percentuais de presunção.

Os lançamentos de ofício efetuados exigem o imposto e a contribuição devidos segundo a sistemática do ganho de capital e demais receitas pelo regime de competência, com o fundamento de que o fato gerador ocorreu anteriormente à

mudança do objeto social da interessada e que a mesma optou por esse regime de reconhecimento da receita.

Em sua impugnação, a interessada defende que, conforme o Parecer Normativo COSIT nº 9, de 2014, a receita advinda da venda de imóveis, para empresas que têm por objeto a compra e venda de imóveis, deve ser classificada como receita bruta, e que pode ser reconhecida pelo regime de caixa, independentemente da alteração do objeto social após a compra do imóvel, conforme Solução de Consulta nº 254/COSIT.

Defende ainda que a adoção do regime de caixa não encontra óbices decorrentes da natureza da receita, segundo jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (Acórdão nº 1103-000.797 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária; Acórdão nº 1103-000.972 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária).

Argúi também que não permitir a adoção do regime de caixa ofenderia ao princípio da capacidade contributiva e do não confisco, notadamente em razão do preço vir ser recebido de forma parcelada e o valor do imposto e da contribuição totalizarem perto de R\$ 11.000.000,00, desconsiderados juros e multas, o que inviabilizaria a venda do imóvel se a alienante não dispuser de valores expressivos para adiantar ao Fisco. Acrescenta que nas operações em tela há inadimplência em mais de noventa por cento do valor a receber.

No que toca à alteração do objeto social posteriormente à ocorrência do fato gerador, argumenta que é inconstitucional considerá-lo ocorrido na data de celebração do negócio, pois diverge da definição de renda construída a partir da Constituição Federal e por afronta ao corolário da capacidade contributiva, bem como afronta o critério temporal da incidência do imposto.

A impugnação foi considerada improcedente, conforme a referida decisão que está assim ementada:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O julgamento, no processo administrativo fiscal, consiste na verificação da consentaneidade do lançamento à legislação em vigor.

APRECIACÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma, por ser matéria reservada privativamente ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

GANHO DE CAPITAL. LUCRO PRESUMIDO.

O ganho de capital apurado na alienação de bens e direitos do ativo permanente deve ser acrescido à base de cálculo do lucro presumido e corresponde à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

*GANHO DE CAPITAL. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO
COM BASE NOS RECEBIMENTOS.*

Inexiste previsão, na legislação tributária aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido, para diferimento da tributação do ganho de capital apurado na alienação de bens e direitos do ativo permanente com base nos recebimentos.

*CSLL. SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DE
RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO.*

Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos expendidos no voto relativo ao IRPJ, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de impugnação.

No recurso voluntário a contribuinte repisa os argumentos da impugnação, acrescentando:

- que desde a sua criação, atuava no ramo de compra e venda de imóveis;
- no Parecer Normativo Cosit nº 9/2014 e na Solução de Consulta COSIT nº 254, diferentemente do que constou na decisão recorrida, "não há qualquer menção ... que determine que o conceito de receita bruta para imóveis destinados à venda de pessoas jurídicas dedicadas as atividades imobiliárias só se aplica para os negócios jurídicos celebrados após a alteração do contrato social";
- conforme jurisprudência administrativa trazida aos autos, "o fato de legislações esparsas regulamentarem a adoção do regime de caixa em certas situações não permite à decisão recorrida o entendimento de que o legislador ressaltou a utilização desta sistemática apenas nestes casos. Nesse sentido, enquanto a Administração está vinculada a expressa disposição legal, ou seja, só está autorizada a fazer ou deixar de fazer algo por expressa disposição legal, o contribuinte poderá fazer tudo que não estiver expressamente vedado por Lei";
- relativamente à alteração contratual, se isso se tratasse "de mero planejamento tributário, apenas para alterar o tratamento fiscal dado a uma única operação, como quer fazer quer a decisão recorrida, não faria qualquer sentido que esta tenha sido efetuada no meio da operação, e, sim, que a alteração do objeto social se desse antes da própria operação".

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Relator.

Admissibilidade.

O recurso foi protocolado tempestivamente e atende aos demais requisitos estabelecidos na legislação, dele devendo-se conhecer.

Alegações de inconstitucionalidade.

No que tange à invocação dos princípios constitucionais no recurso voluntário, tem-se que a matéria já havia sido alegada em sede de impugnação.

Naquela instância, a decisão, que não merece reparos, está assim fundamentada:

Em que pese a agudeza dos argumentos de índole constitucional trazidos pela defesa, a presente instância administrativa está impedida de analisar teses contra a legalidade ou a constitucionalidade de normas, por ser competência privativa do Poder Judiciário, conferida constitucionalmente. Matéria devidamente sumulada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, *in verbis*:

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

Também no PAF, em seu art. 26-A, está vedado ao julgador administrativo afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-los, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Mérito.

Alteração contratual.

Quanto a essa matéria, assim se posicionou o relator na decisão de piso:

No mérito, há de se observar, primeiramente, que a situação fática de que aqui se trata difere daquela do Parecer Normativo COSIT nº 9, de 2014, o qual trata da adoção do regime de caixa para a receita bruta da atividade, sujeita a aplicação de percentuais para apuração da base de cálculo do imposto e da contribuição.

No caso em comento, o ato jurídico de alienação se deu no ano-calendário de 2012, quando as atividades da empresa eram: **Transporte rodoviário de cargas nacionais e internacionais; Intermediação de negócios; Administração e locação de imóveis próprios ou de terceiros; Locação ou administração de bens móveis; e Prestação de serviços.**

A atividade de compra e venda de imóveis somente passou a constar de seu objeto social a partir da alteração nº 02, de 04/09/2013.

Assim, haveria possibilidade de as receitas de alienações efetuadas a partir de então fossem consideradas receita bruta da atividade, mas que não é o caso da alienação em exame, efetuada em 2012.

Quanto à Solução de Consulta nº 254 – COSIT, de 2014, a leitura de sua conclusão trata da alienação de imóvel adquirido antes da alteração do objeto social, mas cuja alienação se deu **após** a dita alteração:

Conclusão

25. *Com base no exposto, conclui-se que as receitas decorrentes da venda de imóveis, por pessoa jurídica que exerça, de fato e de direito, a atividade imobiliária, sob a sistemática do lucro presumido, estarão submetidas ao percentual de presunção de 8% e 12%, respectivamente, para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que os imóveis destinados a venda tenha sido adquiridos antes de formalizada na Junta Comercial a inclusão de tal atividade em seu objeto social.*

No caso em comento, a alienação ocorreu antes da alteração do objeto social.

Além disso, o imóvel alienado não fazia parte do ativo circulante, como demonstrou a Auditoria-Fiscal:

(...) era um shopping center, denominado Unicshopping que consistia, em linhas gerais, de 84 lojas e 622 vagas de estacionamento. Ainda conforme itens 1.3 e 1.4 da cláusula 1ª do citado contrato e Anexo I do Instrumento Particular de Contrato de Arrendamento, fls. 230-240, também assinado em 18/04/12, encontrava-se na época da venda dos 70% (vide item III-A do presente Relatório Fiscal), totalmente locado. Em consulta aos sistemas de informações da RFB, constatou-se que as 84 unidades ou lojas que compunham o imóvel em questão, encontravam-se locadas, em sua maioria há mais de um ano da data da venda, fls. 244- 245. Conforme disposto nas Resoluções CFC nº 1.177/2009 e CFC nº 1.178/2009 acima citadas, este imóvel deve ser classificado no ativo não circulante, por estar diretamente relacionado à atividade-fim da fiscalizada na medida em que a locação foi a única atividade-fim efetivamente exercida pela fiscalizada no período.

A recorrente aduz que "desde a sua criação, atuava no ramo de compra e venda de imóveis". No entanto, como ela própria reconhece, adotava a forma de tributação conforme o objeto social constante em seu Contrato Social. Dessa forma, antes da alteração do Contrato Social ocorrida em setembro de 2013, se efetuada a venda de um imóvel, a contribuinte classificava esse negócio como venda de ativo imobilizado, aplicando a tributação como "Ganho de Capital". Isso é o que depreende do contido no recurso voluntário (fl. 973):

70. Não obstante isso, a forma de tributação das operações efetuadas pela recorrente, por expressas disposições legais, deveriam seguir seu objeto social. Desta forma, mesmo que a recorrente faticamente já tivesse vendido imóveis, a tributação de tais negócios deve respeitar o seu objeto social disposto no contrato, razão pela qual apenas após a alteração do mesmo é que poderia ser alterada a forma de tributação.

Ha a alegação de que, tanto no Parecer Normativo Cosit nº 9/2014, quanto na Solução de Consulta COSIT nº 254, não há nenhuma determinação no sentido de que o conceito de receita bruta para imóveis destinados à venda de pessoas jurídicas dedicadas às atividades imobiliárias só se aplica para os negócios jurídicos celebrados após a alteração do contrato social.

Ocorre que o objeto do Parecer Normativo Cosit nº 9/2014, como bem salientado na decisão recorrida, é a adoção do regime de caixa para a receita bruta da atividade, sujeita a aplicação de percentuais para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Não há ali uma nenhuma norma específica quanto à tributação no caso em que ocorrem alterações no contrato social, questão que está sendo discutida no presente processo. Mais especificamente, o referido Parecer Normativo trata do caso de tributação (IRPJ) no caso de permuta de imóveis efetuada por pessoas jurídicas que se dedicam a atividades imobiliárias, caso da recorrente após a alteração do Contrato Social em setembro de 2013. Veja-se a ementa do referido ato:

Parecer Normativo Cosit nº 9/2014

Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ.

PESSOAS JURÍDICAS. ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. LUCRO PRESUMIDO.

Na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido, dedicada a 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, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna.

A referida receita bruta tributa-se segundo o regime de competência ou de caixa, observada a escrituração do livro Caixa no caso deste último.

O valor do imóvel recebido constitui receita bruta indistintamente se trata-se de permuta tendo por objeto unidades imobiliárias prontas ou unidades imobiliárias a construir. O valor do imóvel recebido constitui receita bruta inclusive em relação às operações de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir.

Considera-se como o valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, o valor deste conforme discriminado no instrumento representativo da operação de permuta ou compra e venda de imóveis.

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 14; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), art. 533; RIR/1999, arts. 224, 518 e 519; IN SRF nº 104, de 24 de agosto de 1988.

Relativamente à Solução de Consulta COSIT nº 254, como também salientado na decisão de piso ela trata de situação diversa da ocorrida: "alienação de imóvel adquirido antes da alteração do objeto social, mas cuja alienação se deu **após** a dita alteração". Foi transcrita ali a conclusão dessa Solução de Consulta que traz explícito esse entendimento.

Quanto ao alegado de que a alteração do Contrato Social não se tratou de mero planejamento tributário, essa questão não é relevante.

O importante é se saber quando ocorreu o fato gerador e qual o tratamento a ser-lhe dado para fins de incidência do IRPJ e da CSLL.

A recorrente traz em seu amparo o artigo 43 do Código Tributário Nacional:

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

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

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

Ocorrida a alienação do imóvel, atividade, fundo de comércio e marca, em que haja ganho de capital, não há dúvida quanto à ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, nos termos da legislação regente da matéria.

Nesses casos, o quanto contido no artigo 43 supratranscrito não autoriza a interpretação de que o fato gerador só ocorre quando da entrega de valores ao alienante por parte do adquirente.

O dispositivo em tela deve ser analisado de forma sistemática, consoante a legislação que rege a matéria: tributação do ganho de capital.

O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) assim dispõe:

Art. 218. O imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral e das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos nas operações ou atividades estranhas à sua finalidade, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos (Lei nº 8.981, de 1995, art. 25, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 55).

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

*Parágrafo único. **Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital**, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto (Lei nº 7.450, de 1985, art. 51, Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II).*

[...]

Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

Pelo que consta na legislação, não há dúvida quanto à ocorrência do fato gerador do IRPJ no momento da alienação do bem ou direito da qual decorre o ganho de capital.

Assim, no ponto, mantêm-se *in totum* os argumentos da decisão recorrida.

Adoção do Regime de Caixa.

Quanto à adoção do Regime de Caixa, no voto condutor da decisão de primeira instância está assim consignado:

No que toca à tributação do ganho de capital e demais receitas pelo regime de caixa, cabe destacar que na legislação tributária aplicável ao ganho de capital devido pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido não há previsão para tributação com base nos recebimentos.

A previsão existente para a tributação com base nos recebimentos aplica-se apenas à tributação com base no lucro real, conforme artigo 421 do RIR de 1999, inserido no Subtítulo III – Lucro Real, *in verbis*:

“Art. 421. Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 2º).

Parágrafo único. Caso o contribuinte tenha reconhecido o lucro na escrituração comercial no período de apuração em que ocorreu a venda, os ajustes e o controle decorrentes da aplicação do disposto neste artigo serão efetuados no LALUR.” (grifou-se)

A apuração do ganho de capital devido pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido encontra-se disciplinada no art. 521 do RIR de 1999, inserido no Subtítulo IV – Lucro Presumido, que não previu possibilidade de diferimento da tributação:

“Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do

art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§ 1º. O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.” (grifou-se)

Para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 1997, com a entrada em vigor das alterações promovidas pela Lei nº 6.404, de 1996, aplica-se a IN SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, cujos arts. 36 e 37 determinam que o lucro presumido deve ser determinado com base no regime de competência, exceto apenas para os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa e ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa:

“Art. 36. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 3º, sobre a receita bruta de cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral;

II - os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior, auferidos no mesmo período;

III - os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável;

(...)

§ 2º. O lucro presumido será determinado pelo regime de competência.

(...)

Art. 37. Excetuam-se da regra estabelecida no § 2º do artigo anterior:

I - os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa;

II - os ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda variável.

§ 1º. Os rendimentos e ganhos líquidos de que tratam os incisos I e II deste artigo serão acrescidos à base de cálculo do lucro presumido por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação.

(...)

Posteriormente, a IN SRF nº 104, de 24 de agosto de 1998, possibilitou a adoção do critério de reconhecimento das receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento, desde que, no caso de pessoa jurídica que mantenha escrituração contábil, haja controle dos recebimentos das receitas em conta específica:

“Art. 1º A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:

I - emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

II - indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º. Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º. Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º. Na hipótese deste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

(...)

No entanto, a adoção do regime de caixa, ou seja, do critério de reconhecimento das receitas de vendas com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento, somente foi autorizada para a tributação das receitas decorrentes da atividade operacional, tanto é que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido e que mantiverem escrituração contábil, situação da interessada, devem emitir nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão dos serviços e controlar os recebimentos em conta específica, na qual em cada lançamento será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento, providências estas não adotadas pela contribuinte.

Acrescente-se que na apuração do ganho de capital o valor deste não corresponde ao da venda de bens ou direitos a que se refere a IN SRF nº 104, de 1998, mas à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil, conforme disposto no art. 521, § 1º, do RIR de 1999.

Portanto, não há como diferir a tributação do ganho de capital na alienação de bens e direitos e de outras receitas que não a receita bruta da atividade.

Para refutar as afirmações feitas no voto condutor da decisão de piso, a recorrente alega que "o fato de legislações esparsas regulamentarem a adoção do regime de caixa em certas situações não permite à decisão recorrida o entendimento de que o legislador ressaltou a utilização desta sistemática apenas nestes casos. Nesse sentido, enquanto a Administração está vinculada à expressa disposição legal, ou seja, só está autorizada a fazer ou deixar de fazer algo por expressa disposição legal, o contribuinte poderá fazer tudo que não estiver expressamente vedado por Lei".

Ocorre que, mais uma vez, ressalta-se que a legislação tem de ser interpretada de modo lógico e sistemático.

Há que se observar **a regra geral** quanto ao regime de tributação. E esse é o de **competência**. A legislação pode então prever exceções quanto à regra geral.

Dessa forma, não é aplicável ao caso a interpretação trazida no recurso voluntário no sentido de, quanto à adoção do regime de tributação, "o contribuinte poderá fazer tudo que não estiver expressamente vedado por Lei".

Nesse caso, não há essa permissão. O regime legal é o da competência, havendo exceções previstas na legislação para determinadas situações, conforme as "legislações esparsas" a que se referiu a recorrente no voluntário.

Em face disso, também nesse ponto corretos os fundamentos e conclusões da decisão recorrida, pelo que deve ser mantida sem nenhuma ressalva.

Multa de ofício. Caráter confiscatório.

A recorrente alega que o percentual de 75% da multa de ofício aplicado viola o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal (vedação ao confisco). Traz decisão do E. Supremo Tribunal Federal proferida em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade frente aos §§ 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado de Rio de Janeiro.

O assunto (suposta violação de princípios constitucionais) já foi abordado supra. No entanto, cabe salientar que o afastamento da incidência da multa no percentual previsto em lei só é possível aos órgãos de julgamento administrativo nos termos do art. 26-A, § 6º, do Decreto nº 70.235/1972, assim redigido:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Não consta no voluntário nenhum julgamento ou ato nos moldes dos contidos no dispositivo legal acima transcrito.

Mais uma vez, reitera-se, o exame da alegação de que o percentual de multa aplicado pode ser excessivo, produzindo efeito de confisco, importa em exercer controle de constitucionalidade, que compete ao Poder Judiciário, ou em avaliar a conveniência da norma, que compete ao Poder Legislativo, e não ao aplicador da lei o qual, exercendo atividade vinculada, não pode se furtar à aplicação da norma por entendê-la inconstitucional, inconveniente ou inoportuna.

Mantém-se, pois, o lançamento da multa de ofício em 75%.

CSLL. Similitude dos motivos de autuação e das razões recursais.

Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos expendidos no voto relativo ao IRPJ, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões recursais.

Conclusão.

Em face do exposto, conhece-se do recurso para, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar