



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

Processo n° 11065.723260/2015-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.022 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2018
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL
Recorrente SALVADORI INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA DA VENDA DE BENS IMÓVEIS. GANHO DE CAPITAL.

Os valores decorrentes da venda de bem imóvel, por empresa que tenha como atividade econômica a venda de bens dessa natureza, deve ser tratada como receita bruta da atividade, e não como ganho de capital, se a empresa apura o IRPJ pela sistemática do lucro presumido.

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. RECEITA FINANCEIRA. COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO.

Fica sujeita ao mesmo coeficiente de presunção de lucro 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.

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. DEPRECIÇÃO ACUMULADA.

Na apuração do ganho de capital na alienação de bens tangíveis, o valor da depreciação acumulada só deve ser excluído, se os respectivos encargos de depreciação, quando contabilizados, tiverem produzido impacto na apuração do lucro tributável.

CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Nelso Kichel e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento parcial ao recurso, mantendo a exigência referente ao ganho de capital na alienação de veículos. O Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. Ausência justificada da Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de recurso interposto por **SALVADORI INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA.** contra o Acórdão nº 16-76.126, da 8ª Turma da DRJ - São Paulo, que manteve na totalidade o lançamento feito contra a recorrente.

A Fiscalização constatou, nos anos de 2012, 2013 e 2014, as seguintes infrações: a) falta de tributação do ganho de capital auferido na venda de imóvel; b) falta de tributação do ganho de capital auferido na venda de veículos; e c) falta de tributação de receitas financeiras. Foi constituído crédito tributário no montante de R\$ 28.902.999,49, compreendendo IRPJ e CSLL, acrescidos de multa e juros de mora.

O Relatório da Ação Fiscal (fls. 451 a 480) dá notícia de que a recorrente alienou bem imóvel, registrado contabilmente como ativo imobilizado, mas deu à receita auferida na venda o tratamento tributário de receita bruta, aplicando sobre ela os coeficientes de presunção de lucro de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), quando, no entender da Fiscalização, deveria ter apurado e tributado ganho de capital.

O bem, desde sua aquisição, em julho de 2008 (decorrente da incorporação de MR Sul Logística Ltda.), integrava o ativo imobilizado da recorrente, sendo empregado em uma de suas atividades, a locação imobiliária. Nessa condição, foi depreciado, o que reforça, segundo a autoridade lançadora, a ideia de que **não** se tratava de produto em estoque, destinado a venda.

A conclusão do Fisco foi de que não se tratava de venda de imóvel construído ou adquirido para revenda, mas sim de imóvel integrante do ativo imobilizado. Logo, impunha-se a apuração do ganho de capital.

Ainda sobre esse operação, a autoridade fiscal ressaltou que o pagamento do preço se deu em parcelas. A primeira, no valor de R\$ 1.379.310,00, em cinco dias da celebração do negócio. O restante, dividido em vinte e quatro quotas mensais e sucessivas de R\$ 1.997.423,09; cada qual acrescida de atualização monetária.

Tendo a recorrente adotado regime de caixa para reconhecimento de receitas, os valores foram oferecidos à tributação na medida em que iam sendo recebidos.

As parcelas deveriam ser pagas com atualização monetária calculada pelo IGP-M/FGV. Nesse ponto, a autoridade fiscal identificou outra infração, dessa vez, relativa ao tratamento tributário dado à correção monetária. Os valores recebidos a esse título foram oferecidas à tributação como se fossem receita bruta e não como receita financeira, infringindo o art. 9º da Lei nº 9.718/1998, que manda dar a tais valores o tratamento de receita financeira.

A terceira infração se refere ao ganho de capital na alienação de vários veículos de carga. A Fiscalização verificou que o ganho não fora oferecido à tributação, e tampouco as receitas da venda foram incluídas na receita bruta da atividade. Rechaçou, por outro lado, a autoridade fiscal a possibilidade de aplicação do regime previsto no art. 5º da Lei nº 9.716:

Inicialmente, importa destacar que o tratamento tributário previsto no artigo 5º da Lei nº 9.716/98 e na IN SRF nº 152/98 aplica-se às pessoas jurídicas que tenham como objeto social a compra e venda de veículos automotores, caracterizando-se por dar tratamento de consignação às operações de compra e venda desses veículos. A partir da alteração contratual de outubro/2011, mês em que foi formalizada a venda dos veículos para a empresa AGV, foi incluído no objeto social da Salvadori tão somente a atividade de venda de veículos, nada constando sobre compra de veículos. Esta sutil diferença entre a atividade incluída nos atos constitutivos e aquela prevista na legislação torna-se relevante quando analisado o teor do art. 5º da Lei nº 9.716/98 e do art. 2º da IN nº 152/98, na medida em que as operações de venda de veículos usados contempladas nesta sistemática são aquelas em que os veículos tenham sido adquiridos para revenda ou quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos. (grifos do original) (fl. 471)

A aquisição desses veículos também é decorrência da incorporação da MR Sul Logística Ltda., ocorrida em julho de 2008.

Inconformada com o lançamento, a recorrente apresentou impugnação, à qual a DRJ - SPO negou provimento, em acórdão que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. ATIVO NÃO CIRCULANTE (ATIVO PERMANENTE). GANHO DE CAPITAL.

A alienação de imóvel adquirido no contexto de reorganização societária e utilizado para locação a terceiros, classificado no ativo não circulante, sujeita-se a apuração de Ganho de Capital que deve ser integralmente levado à base de cálculo (Lucro

Presumido) do IRPJ, nos termos da legislação tributária. No caso da pessoa jurídica possuir como objeto atividade imobiliária, a legislação permite a apuração do imposto sobre base presumida de lucro a partir da receita de venda de imóvel adquirido para revenda.

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS. ATIVO PERMANENTE (NÃO CIRCULANTE). APURAÇÃO.

A legislação tributária prescreve que o ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente (ativo não circulante) corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil, assim entendido, o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE VEÍCULO USADO. EQUIPARAÇÃO A CONSIGNAÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. GANHO DE CAPITAL.

Para efeitos tributários, no caso de pessoas jurídicas que possuam como objeto social a compra e venda de veículos automotores, para se equiparar a venda de veículos usados com operação de consignação é condição *sine qua non* que tais veículos tenham sido adquiridos para revenda ou recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados. No caso de venda de veículos caracterizadamente integrantes do ativo imobilizado, a legislação tributária impõe a apuração do ganho de capital.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. PIS E COFINS SOBRE RECEITA DE VENDAS. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

A utilização de crédito em compensação é efetuada mediante a entrega de declaração de compensação (documento PerDComp) pelo contribuinte e não há previsão legal para se efetuar a compensação de ofício ou a pedido do contribuinte em peça de impugnação, na presente exigência de IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

CSLL. REGIME DE APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. ATIVO NÃO CIRCULANTE (ATIVO PERMANENTE). GANHO DE CAPITAL.

A alienação de imóvel adquirido no contexto de reorganização societária e utilizado para locação a terceiros, classificado no ativo não circulante, sujeita-se a apuração de Ganho de Capital que deve ser integralmente levado à base de cálculo (Regime de apuração pelo Lucro Presumido) da CSLL, nos termos da legislação tributária. No caso da pessoa jurídica possuir como objeto atividade imobiliária, a legislação permite a apuração do imposto sobre base presumida de lucro a partir da receita de venda de imóvel adquirido para revenda.

CSLL. REGIME DE APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS. ATIVO PERMANENTE (NÃO CIRCULANTE). APURAÇÃO.

A legislação tributária prescreve que o ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente (ativo não circulante) corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil, assim entendido, o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

CSLL. REGIME DE APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE VEÍCULO USADO. EQUIPARAÇÃO A CONSIGNAÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. GANHO DE CAPITAL.

Para efeitos tributários, no caso de pessoas jurídicas que possuam como objeto social a compra e venda de veículos automotores, para se equiparar a venda de veículos usados com operação de consignação é condição *sine qua non* que tais veículos tenham sido adquiridos para revenda ou recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados. No caso de venda de veículos caracterizadamente integrantes do ativo imobilizado, a legislação tributária impõe a apuração do ganho de capital.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. PIS E COFINS SOBRE RECEITA DE VENDAS. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

A utilização de crédito em compensação é efetuada mediante a entrega de declaração de compensação (documento PerDComp) pelo contribuinte e não há previsão legal para se efetuar a compensação de ofício ou a pedido do contribuinte em peça de impugnação, na presente exigência de CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Contra a decisão da DRJ foi interposto recurso. A recorrente afirmou sempre ter atuado no ramo imobiliário, especificamente na compra e venda de bens móveis e imóveis. Dentre os bens adquiridos e comercializados, estavam terrenos, terrenos em condomínios, salas comerciais, prédios e galpões industriais e veículos comerciais usados. Disse que vem apurando o IRPJ e a CSLL pela lucro presumido desde a sua constituição, no ano 2000. Nesse período utilizou regime de caixa no reconhecimento das receitas.

Em 2012, alienou imóvel urbano, composto por terreno e prédio, bem como alienou caminhões usados. Relativamente a essas operações, a Fiscalização entendeu que a recorrente não poderia ter somado os valores recebidos pelas vendas à receita bruta dos respectivos períodos. Deveria, ao contrário, ter apurado ganho de capital, já que tanto o imóvel, quanto os veículos integravam o ativo imobilizado.

O argumento utilizado pela Fiscalização é de que não se trata de venda de imóvel mantido em estoque, mas sim de alienação de imóvel integrante do ativo imobilizado. O mesmo se verificando quanto aos veículos.

Tal fundamento, entretanto, não poderia ser aplicado à recorrente, que tem por objeto social exatamente a incorporação, compra, venda e locação de bens móveis e imóveis, próprios e de terceiros, atividades efetivamente desenvolvidas e que respondem pela integralidade de sua receita bruta.

O procedimento fiscal, por outro lado, contraria os critérios fixados na Solução de Consulta Cosit nº 254/2014 e na Solução de Consulta Cosit nº 169/2015, que têm efeito vinculante para a Administração.

A Cosit expressa que *“a pessoa jurídica que explore atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis deve aplicar os percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) sobre a receita bruta decorrente da revenda de imóveis, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente”*.

A recorrente é empresa que tem como objeto social a *“execução de projetos e obras de construção civil; a urbanização e a incorporação imobiliária; a compra e venda de imóveis, terrenos e loteamentos; a administração, locação, sublocação e venda de veículos e equipamentos novos e usados, bens móveis e imóveis próprios e de terceiros; a participação,*

como sócia quotista ou acionista, em empresas localizadas no território nacional ou no exterior; serviços de consultoria empresarial", conforme Cláusula 3ª de seu Contrato Social.

Essa afirmação é corroborada pelo fato de que a receita bruta é composta quase integralmente de receitas advindas dessa atividade.

Da exploração econômica das atividades descritas no contrato social resultam as receitas denominadas operacionais, compostas não só pelas receitas de vendas de imóveis próprios e de terceiros, que é a maior parte, como também pelas receitas decorrentes de venda de veículos. Tais receitas operacionais foram tempestivamente tributadas, na forma de lucro presumido, mediante a aplicação dos percentuais previstos pela legislação, considerando o regime de caixa autorizado às incorporadoras.

Receitas operacionais decorrentes da venda do imóvel - sujeição aos percentuais do lucro presumido

Levando em conta o fato de o imóvel ter sido classificado no ativo imobilizado da recorrente, como o era na empresa incorporada, e considerando que ele permaneceu alugado, enquanto não se conseguia vendê-lo, a autoridade administrativa entendeu que a receita decorrente da venda desse imóvel não poderia integrar a receita operacional, mas deveria ser tributada como ganho de capital. Todavia, as receitas auferidas pela venda de imóvel, por pessoa jurídica que tenha por objeto social a incorporação e venda de imóveis, só podem ser classificadas como receita operacional.

No caso da recorrente, são preponderantes as receitas de venda de imóveis, o que demonstra que a intenção e finalidade ao adquirir imóveis é, desde o início, destiná-los a venda. Não apenas o objeto social, mas a receita bruta operacional da recorrente é, comprovadamente, oriunda de vendas de imóveis e, portanto, qualquer imóvel adquirido pela recorrente se destina, desde o princípio, à revenda, mesmo que locado a terceiros.

A circunstância de o imóvel estar locado é exigência do mercado imobiliário, principalmente quando se trata de imóvel comercial, de valor expressivo, em que, para sua venda, é necessário demonstrar o pleno aproveitamento econômico.

Porém, na hipótese de ser desconsiderada a natureza operacional das receitas auferidas pela recorrente, a tributação do ganho de capital não poderia ter computado a depreciação, pois isso contraria o disposto no art. 307, parágrafo único, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, assim redigido:

Art. 307. (...)

Parágrafo único. Não será admitida quota de depreciação referente a (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §§ 10 e 13):

(...)

II - prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos ou destinados à revenda;

A par desse dispositivo legal, a presunção de depreciação é relativa e, nesse caso, foi descaracterizada pela não utilização das despesas de depreciação para reduzir os

tributos devidos pela recorrente, porquanto, ao longo dos períodos de apuração do IRPJ e da CSLL, adotou-se o lucro presumido.

No que tange às receitas financeiras, equivocou-se também a Fiscalização ao aplicar norma que, embora cabível para as empresas em geral, não se aplica àquelas que, como a recorrente, exercem atividades imobiliárias.

O erro da Fiscalização foi ter ignorado o disposto no § 4º do art. 15 da Lei nº 9.249/95:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

(...)

§ 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).

A regra é específica e estava em vigor à época dos fatos, determinando que as receitas financeiras auferidas por empresas que exploram atividades imobiliárias, decorrentes da atualização monetária de parcelas recebidas em razão da venda de imóveis, devem ser tratadas como receita bruta da atividade.

Compensação de valores recolhidos a título de PIS e Cofins

Pediu a recorrente, na hipótese de ser mantido o lançamento, que os valores recolhidos a título PIS e Cofins fossem compensados, já que tais contribuições não incidem sobre receitas não operacionais, a teor do inciso IV, do § 4º do art. 3º da Lei nº 9.718/95.

Receita da venda de veículos - aplicação dos percentuais do lucro presumido

A recorrente tem no seu objeto social, entre outras atividades, a venda de veículos e a venda de bens móveis novos e usados. Da efetiva exploração econômica dessas atividades, resultam receitas operacionais, compostas não só por receitas de venda de imóveis (maior parte), como também de receitas de venda de veículos.

Para efeitos tributários, a recorrente se utilizou do tratamento disposto no art. 5º da Lei nº 9.716/1998. Mas, não tendo apurado lucro, deixou de acrescer qualquer valor à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ressaltou a recorrente que os caminhões e carretas vendidos pertenciam à pessoa jurídica MR Sul Logística Ltda., empresa constituída para desenvolver a atividade de operador logístico e de transporte de cargas. Por essa razão, os veículos foram registrados contabilmente como ativo imobilizado.

A recorrente incorporou a MR Sul Logística Ltda., o que implicou a recepção de todo o seu acervo patrimonial, inclusive os veículos. Depois disso, deu-se uma adequação das atividades da recorrente, que incluiu a exploração da compra e venda de bens móveis, novos e usados, uma vez que os veículos adquiridos como resultado da incorporação seriam objeto de futura alienação, o que de fato ocorreu em abril de 2012.

Disse a recorrente que, antes da venda dos veículos, foi feita a reclassificação contábil dos bens, adequando o respectivo registro aos propósitos empresariais. Assim, em outubro de 2011, procedeu à adequação contábil.

Portanto, mesmo que se afaste o regime do art. 5 da Lei nº 9.716/1998, o lançamento não pode subsistir, pois a forma de tributação deve obedecer às mesmas regras aplicáveis à venda dos imóveis. Não obstante, ainda que se adotasse a sistemática do ganho de capital, não haveria lucro a tributar. Explica a recorrente:

Ainda que não configurasse atividade principal da Recorrente, o fato é que a previsão no seu objeto social, atrelada ao volume da frota adquirida e que estaria inteiramente relacionada às futuras vendas, permitiu atribuir nítido caráter mercantil às operações praticadas, mesmo porque foram adquiridos, ao todo, mais de 45 (quarenta e cinco) caminhões e carretas pelo montante total de R\$ 8.693.125,00. A alienação, por sua vez, gerou à Recorrente uma receita total de R\$ 6.295.810,00, ou seja, quantia inferior ao próprio custo de aquisição. (fl. 806)

Depreciação dos veículos

A depreciação, como elemento contábil, é utilizada basicamente por empresas sujeitas ao regime do lucro real. Apropriada como despesa, a depreciação reduz o lucro tributável. Mas, para as empresas sujeitas ao lucro presumido, os encargos de depreciação têm efeito apenas contábil.

Os encargos de depreciação caracterizam-se como presunção legal de desgaste e desvalorização. Para as empresas que apuram o IRPJ e a CSLL pelo lucro real, essa depreciação é apropriada como despesa. Assim, quando da venda do bem, o eventual ganho será apurado sobre o valor do bem já depreciado.

O mesmo não ocorre com aqueles que se submetem ao lucro presumido. Para esses, a depreciação é meramente contábil, sendo presunção sem efeitos fiscais, pois não influi na apuração do IRPJ, nem da CSLL. Por essas razões, não se pode falar em ganho de capital pela recorrente, já que a venda dos veículos e carretas se deu por quantia inferior ao valor de aquisição, evidenciando decréscimo patrimonial.

Fundada nesses argumentos, a recorrente pugnou pela insubsistência do crédito tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Ganho de capital na venda de imóvel

O lançamento colheu três infrações, a saber, falta de tributação do ganho de capital na alienação de bem imóvel; falta de tributação de receitas financeiras; e falta de tributação de ganho de capital na alienação de veículos.

No que concerne ao ganho de capital originado da alienação de bem imóvel, a autoridade lançadora enfatizou a circunstância de que o bem estava registrado contabilmente no ativo não circulante e, nessa condição, havia sido locado, gerando receitas para a recorrente. A condição de ativo imobilizado que o imóvel revestia impunha, por ocasião da venda, a apuração de ganho de capital, impedindo por conseguinte que os valores recebidos a título de pagamento do preço fossem tratados como receita bruta da atividade. Em suma, o Fisco entendeu tratar-se de ganho de capital; a recorrente acreditava ser receita bruta da atividade.

Como se percebe, a controvérsia gira em torno de definir, para fins de IRPJ e CSLL, se os valores recebidos pela venda do imóvel devem ser classificados como receita bruta, como fez a recorrente; ou se o fato caracteriza um resultado não operacional, atraindo a tributação do ganho de capital.

O argumento central da Fiscalização é de que, tendo sido imóvel alugado a um terceiro, ele assumia a condição de ativo imobilizado. É indiscutível que a circunstância de o imóvel ser objeto de contrato de locação presume tratar-se de bem do ativo não circulante, o qual, se alienado, dá ensejo à apuração de ganho de capital. Não é assim, todavia, na situação em exame, em face de circunstâncias específicas inerentes ao caso.

O primeiro ponto a destacar é que a recorrente é empresa que se dedica, entre outras atividades, à compra e venda de bens imóveis; atividade incluída no objeto social da recorrente muito antes da aquisição do imóvel cuja venda motivou o lançamento aqui contestado.

O imóvel em questão pertencia à MR Sul Logística Ltda. e ingressou no patrimônio da recorrente mercê da incorporação daquela empresa por esta, ocorrida em julho de 2008, e registrada na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, em agosto do mesmo ano, como se constata da matrícula nº 34.175 do Cartório de Registro de Imóveis do Município de Cachoeirinha, no Rio Grande de Sul (fl. 100).

Note-se que não ocorreu alteração de objeto social às vésperas da venda do bem, para criar, no plano meramente formal, uma situação capaz de afastar a tributação mais gravosa. Ademais, como ressaltou a recorrente, parte expressiva de sua receita advém da venda de imóveis, o que mostra que não foi esporádica, nem eventual a alienação do imóvel

registrado sob a matrícula nº 34.175. Vender e comprar imóveis eram negócios jurídicos intrínsecos à atividade econômica da recorrente, praticados com habitualidade.

Além disso, o fato de o imóvel ter sido locado não é, por si só, prova de que a recorrente o tenha adquirido para esse fim específico. Nesse ponto, vale reproduzir afirmação da autoridade lançadora no Relatório da Ação Fiscal (fls. 451 a 480):

Pesquisas efetuadas pela Fiscalização (fls. 430/433) junto ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) corroboram que o imóvel sempre esteve locado. Segundo a consulta realizada, a empresa AGR Sul Logística Ltda, desde sua constituição em julho/2003 até sua extinção por incorporação em fevereiro/2011, teve como sede o endereço do imóvel de matrícula nº 34.175. Em decorrência disso, conclui-se que o imóvel foi alugado para a AGR Sul primeiramente pela Rodasul (desde 2003), depois pela MR Sul (desde 2006) e finalmente pela Salvadori (desde 2008), tendo em vista que essas foram as proprietárias do imóvel no período em que este esteve locado. Além disso, ainda de acordo com as informações cadastrais (CNPJ), o endereço do imóvel (Rodovia RS 118, nº 12.760 - Cachoeirinha) consta como endereço de filiais da Rodasul e da AGV Logística. A Rodasul tem a filial de CNPJ 92.379.726/0002-86 no local (setor 17), enquanto que a AGV Logística tem as filiais de CNPJ 02.905.424/0035-70 (setor AGV TPT) e de CNPJ 02.905.424/0036-50 (setor AGV ARM).

Como vemos, empresas dedicadas ao transporte de carga e logística operavam e mantinham estabelecimentos (matriz ou filiais) naquele local. Assim, restou evidenciado que o imóvel de matrícula nº 34.175 sempre esteve locado, não só pelos proprietários anteriores Rodasul e MR Sul, mas também pela Salvadori desde a data da incorporação da MR Sul (julho/2008) até a data da venda do imóvel (abril/2012). Isto demonstra, de forma evidente, a utilização do bem em uma das atividades fins da Fiscalizada à época, qual seja, a locação de bens imóveis próprios. (fls. 454 e 455)

Como se infere das palavras da autoridade fiscal, o imóvel, quando adquirido pela recorrente, já se encontrava locado para AGR Sul Logística Ltda. É certo que o contrato de locação poderia ter sido rompido, já que não estava averbado na matrícula do imóvel. A recorrente, no entanto, preferiu não exercer tal direito.

A questão, sob esse aspecto, não chegou a ser discutida nos autos, mas a denúncia do contrato de locação deveria ser feita em tempo relativamente exíguo (noventa dias do registro da compra), e talvez não fosse conveniente abrir mão da expressiva receita de aluguel, se ainda não existisse negociação iniciada para a venda do bem.

Seja como for, o próprio relatório da Fiscalização atesta que o imóvel jamais fora utilizado como estabelecimento matriz ou filial da recorrente, que nele não exercia nenhuma de suas atividades, seja de natureza administrativa ou operacional. Ademais, o fato de o imóvel estar locado não é incompatível com a finalidade de venda, já que a locação do bem não impede sua alienação.

Nesse sentido já decidiu este Conselho, no Acórdão nº 1401-001.225, cuja ementa, na parte que diz respeito à matéria aqui discutida, se acha assim redigido:

RECEITA DE VENDA DE IMÓVEIS. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. ANÁLISE DO CONTEXTO.

O simples fato de o imóvel estar alugado é insuficiente para desvirtuar a sua característica de estoque. Deve-se avaliar o contexto operacional para concluir acerca da correta contabilização do ativo.

Por último, a forma pela qual o imóvel foi registrado contabilmente não trouxe qualquer reflexo no âmbito do IRPJ e da CSLL, tendo em vista a forma de tributação pela lucro presumido.

Essas razões levam a concluir pela exclusão do crédito tributário relativo ao ganho de capital na venda do imóvel.

Receitas financeiras

Quanto à tributação em separado das receitas financeiras, não prospera o lançamento. O parágrafo 4º do art. 15 da Lei nº 9.249/1995, dispondo especificamente sobre a tributação de receitas financeiras vinculadas a venda de imóveis, por empresas tributadas no lucro presumido, deixa claro que tais receitas submetem-se ao mesmo coeficiente de presunção aplicável à receita de venda. Confira-se:

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. (redação vigente ao tempo dos fatos)

(...)

§ 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).

Ganho de capital na venda de veículos

No que tange aos veículos, a situação é diferente daquela que se verifica em relação ao imóvel. Em agosto de 2008, quando da incorporação da MR Sul Logística Ltda. pela recorrente, não constavam do contrato social, como objeto da empresa, as atividades de compra e venda de bens móveis, em geral, e a de veículos, em particular. A alteração contratual registrada na Junta Comercial em 2008 trazia, na cláusula IV, a previsão do exercício das seguintes atividades:

O objeto da sociedade passa a ser o seguinte:

a) a execução de projetos e de obras de construção civil;

b) a urbanização e a incorporação imobiliária;

c) a compra e a venda de imóveis, terrenos e loteamentos;

*d) a **administração e a locação de veículos**, bens móveis e imóveis, próprios e de terceiros;*

e) a representação comercial em geral; e,

f) a participação em outras sociedades, coíun sócia ,u tista ou acionista, localizadas no território nacional ou no exterior. (fls. 436 e 437)

Não havia previsão para o exercício da atividade econômica de compra e venda de veículos, o que só veio a ser introduzido posteriormente, como se observa da alteração contratual de fls. 223 a 233. No que tange ao objeto social, esta passou a ser redação da cláusula respectiva:

2) A sociedade terá por objeto social:

- A execução de projetos e obras de construção civil;*
- A urbanização e a incorporação imobiliária;*
- A compra e venda de imóveis, terrenos e loteamentos;*
- A administração, locação, sublocação **e venda de veículos** e equipamentos **novos e usados**, bens móveis e imóveis próprios e de terceiros;*
- A participação, como sócia quotista ou acionista, em empresas localizadas no território nacional ou no exterior;*
- Serviços de consultoria empresarial (fl. 224)*

Aqui, diferentemente da questão antes examinada relativa ao imóvel, o propósito inicial era utilizar os veículos para locação. Portanto, é inviável tributar as receitas auferidas na venda desses bens como receita bruta da atividade.

Por outro lado, não encontra amparo legal o procedimento adotado pela recorrente, de apurar o IRPJ e a CSLL devidos, de acordo com a sistemática art. 5º da Lei nº 9.716/1998. Esse dispositivo se destina, de forma muito específica, às empresas que tenham por objeto social a compra e venda de veículos. Além disso, a aplicação dessa norma exige o cumprimento de formalidades que não foram observadas pela recorrente.

*Art. 5º As pessoas jurídicas que tenham como **objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores** poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, **as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.***

*Parágrafo único. Os veículos usados, referidos neste artigo, serão objeto de **Nota Fiscal de Entrada e, quando da venda, de Nota Fiscal de Saída**, sujeitando-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação.*

É fácil perceber, pela leitura do texto legal, que a norma nele contida tem por destinatário as empresas que fazem compra e venda de veículos usados, o que não é a situação da recorrente. No mais, o parágrafo único estabelece como exigência para a aplicação dessa sistemática a emissão de nota fiscal de entrada e saída de veículos, o que a recorrente não demonstrou ter feito.

Por essas razões, conclui-se que a forma de tributação cabível, no caso em tela, é o ganho de capital. Entretanto, a autoridade lançadora, ao apurar o ganho tributável, subtraiu do custo dos veículos a depreciação acumulada, e assim alterou a base de cálculo em desfavor do contribuinte. Esse critério, na prática, implicou tributar o patrimônio, e não a renda. É que, estando a recorrente submetida nos períodos anteriores, à sistemática do lucro presumido, ela não deduziu da base de cálculo do IRPJ, nem da CSLL qualquer encargo de depreciação.

O encargo de depreciação é despesa que só produz efeito sobre o IRPJ e a CSLL, quando apurados pelo lucro real. Se a apuração for na sistemática do lucro presumido, não existirá apropriação de despesas específicas. Não há, portanto, nessa forma de tributação (lucro presumido) espaço para despesas de depreciação. Sendo assim, quando da apuração do ganho de capital, a depreciação acumulada não pode interferir no cálculo do valor tributável, salvo se essa depreciação acumulada, no todo ou em parte, tiver sido deduzida do lucro tributável em períodos anteriores.

Essa linha de raciocínio é sustentada, entre outros, pelo tributarista Edmar Oliveira Andrade Filho:

Existe uma controvérsia sobre a forma de apuração do ganho de capital em relação aos bens sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão. A legislação é omissa sobre a forma de cálculo do eventual ganho de capital em relação a esses bens. Por definição legal, o valor contábil é o somatório do valor do custo de aquisição ou construção corrigido monetariamente se for caso, e diminuído do valor correspondente à depreciação, amortização ou exaustão. Ocorre que no regime de tributação com base no lucro presumido o cômputo de depreciação, amortização ou exaustão não é obrigatório e se realizado não possui repercussão fiscal. Portanto, **a interpretação lógica e mais justa é no sentido de que uma pessoa jurídica que sempre foi tributada com base no lucro presumido deverá apurar o ganho de capital sem considerar qualquer parcela de depreciação, amortização ou exaustão, ainda que tenha feito contabilização a esse título.** Se, todavia, o contribuinte migrou do sistema de apuração do lucro real para o lucro presumido, o valor correspondente à depreciação, amortização ou exaustão já contabilizados e computados como custo ou despesas dedutíveis serão considerados no valor contábil. Problemas poderão advir caso existam valores que estão contabilizados e, portanto, interferindo nos valores contábeis, mas que não foram considerados dedutíveis, como é o caso do cômputo daqueles valores em montantes superiores aos legalmente admitidos. Em tais circunstâncias, esses valores serão adicionados ao valor contábil para fins de apuração do ganho de capital. (g.n.) (Imposto de Renda das Empresas, São Paulo: Atlas, 10 ed. 2013, p. 851)

Embora omissa acerca do tratamento da depreciação acumulada, no caso de ganho de capital das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, a legislação tributária estabeleceu no art. 53 da Lei nº 9.430/1996, uma regra que serve de critério a ser aplicado no caso em exame.

*Art. 53. Os **valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, 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.

O valor recebido a título de recuperação de despesa só deve ser acrescido à base de cálculo do IRPJ e da CSLL se, no período em que a despesa foi incorrida, ela tiver sido deduzida, interferindo na apuração do tributo devido. Ao contrário, se ao tempo em que a despesa foi incorrida, a pessoa jurídica estivesse submetida à tributação com base no lucro presumido, a adição não será exigida.

Na sistemática do lucro presumido, se é correto afirmar que a lei considera que todas as despesas foram computadas na apuração, quando da aplicação do coeficiente de presunção de lucro, é também correto afirmar que essa presunção não se refere a nenhuma despesa específica, nem é a soma de despesas individuais.

A aplicação do coeficiente à receita bruta resulta no lucro presumido e, por exclusão, na "*despesa presumida*", que não é, repita-se, a soma de despesas, nem de custos. Naquele montante não está incluído nenhum valor individualmente considerado. É como se o contribuinte abrisse mão de todas as suas despesas por um montante uno e indivisível a ser excluído da receita bruta.

É por essa razão que, havendo recuperação de custo ou despesa, não se exige a adição desse valor à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Pelo mesmo motivo, a depreciação que não interferiu de forma direta e específica na apuração da base de cálculo daqueles tributos, não pode ser excluída do custo do bem alienado, no momento de apurar o ganho de capital.

Por fim, é importante lembrar que a apuração do ganho de capital leva em conta o valor contábil do bem, conforme definido no § 1º do art. 418 do Regulamento do Imposto de Renda, abaixo transcrito:

Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

*§1º "Ressalvadas as disposições especiais, a **determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem**, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e **diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.**"*

O dispositivo regulamentar deixa expresso que, para encontrar o valor contábil do bem, a depreciação será excluída **se for o caso**. Vale dizer, é a própria norma que admite a existência de hipóteses em que a depreciação não deve ser excluídas, das quais é exemplo o caso em que a depreciação, embora registrada contabilmente, não tenha interferido na apuração do lucro tributável.

No caso concreto, a recorrente, desde a aquisição dos veículos, foi submetida à apuração do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro presumido. Portanto, não se utilizou de

encargos de depreciação para reduzir o valor devido. Sendo assim, a apuração do ganho de capital não pode considerar a depreciação acumulada.

Desconsiderando aquele valor, constata-se que a alienação dos veículos não gerou acréscimo patrimonial, o que fica evidenciado no quadra abaixo:

DEMONSTRATIVO DO GANHO DE CAPITAL DO VEÍCULO		
	LANÇAMENTO	JULGAMENTO
VALOR DE VENDA (+)	6.295.810,00	6.295.810,00
VALOR CONTÁBIL (-)	8.693.125,00	8.693.125,00
DEPRECIÇÃO ACUMULADA (+)	6.403.701,50	0,00
GANHO DE CAPITAL (=)	4.006.386,50	-2.397.315,00

Pelo exposto, considerando a inexistência de ganho de capital na alienação dos veículos, a exigência de crédito tributário não pode subsistir.

Compenção de PIS e de Cofins

A pretensão de compensar com o crédito tributário lançado os valores recolhidos a título de PIS e de Cofins perdeu o objeto. Entretanto, ainda que não fosse assim, a pretensão não poderia ser acolhida, porquanto existe meio próprio para o contribuinte obter a restituição ou a compensação de valores que ele entenda terem sido pagos indevidamente.

CSLL

Quando o lançamento da CSLL recair sobre a mesma base fática que motivou o lançamento do IRPJ, como ocorre no caso em exame, há de ser dada a mesma solução a ambos.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, para no mérito dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior

Declaração de Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior

Em que pesem os valorosos argumentos do ilustre Relator, Conselheiro Roberto Silva Junior, ousou discordar de suas conclusões no que diz respeito ao ganho de capital na alienação de veículos, e mais especificamente em relação ao custo dos bens alienados.

Entendo que a parcela da exigência em relação a essa infração deve ser mantida. Já tive oportunidade de me manifestar sobre a matéria quando do relato do processo 10972.000045/2008-14 (acórdão 1402-001.787). Reproduzo, a seguir, os fundamentos de meu entendimento firmado em tal julgado.

Dispõe o art. 521, e seu § 1º, do RIR/99¹ que os ganhos de capital sejam acrescidos à base de cálculo do lucro presumido, sendo que o ganho de capital deverá ser apurado com base na diferença entre o valor de alienação e o respectivo valor contábil.

Ocorre que o conceito de valor contábil encontra-se estampado no art. 418, § 1º, do RIR/99², correspondendo ao que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Tal determinação faz sentido, uma vez que na tributação com base no lucro presumido todos os custos e despesas da pessoa jurídica, presume-se, já foram considerados quando da aplicação do correspondente coeficiente de presunção de lucro, uma vez que já teriam sido geradas as receitas decorrentes do próprio desgaste ou obsolescência dos bens utilizados na produção, ou direitos amortizáveis. Trata-se, em realidade, da aplicação do princípio contábil da confrontação das despesas com as receitas e os períodos contábeis. Ora, se as receitas relacionadas aos bens já foram oferecidas à tributação, há de se confrontar as despesas e custos correspondentes. Se o contribuinte opta pela apuração do Lucro Presumido, há de se depreciar os bens de seu ativo imobilizado para fins de apuração do ganho de capital, pois estes já foram consumidos, ao menos em parte, para se aferir receitas. Nesse cenário, não haveria como considerar-se o custo do bem vendido o seu valor original, sob pena de permitir-se a dedução duplicada de custo de aquisição.

Com o devido respeito, discordo da ênfase dada pelo i. Conselheiro Relator à expressão “se for o caso” contida no artigo 418, § 1º, do RIR/99. Argumentou o Conselheiro que o “*dispositivo regulamentar deixa expresso que, para encontrar o valor contábil do bem, a depreciação será excluída se for o caso. Vale dizer, a própria norma que admite a existência de hipóteses em que a depreciação não deve ser excluídas, das quais é exemplo o caso em que a depreciação, embora registrada contabilmente, não interferiu na apuração do lucro tributável*”.

¹ 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 [Lucro Presumido], 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.

² Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Processo nº 11065.723260/2015-11
Acórdão n.º **1301-003.022**

S1-C3T1
Fl. 934

Ora, não me parece ser essa a melhor interpretação do dispositivo em questão. Entendo que a expressão “se for o caso” citada no art. 418 do RIR/99 refere-se a casos em que o bem ou direito não esteja sujeito a depreciação ou amortização, como, por exemplo, no caso de terrenos.

Por essas razões, voto por manter o crédito tributário relativo à infração de ganho de capital na alienação de veículos.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto