



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Rmf-8
Processo nº : 13886.000358/00-21
Recurso nº : 129.527
Matéria : IRPJ e CSLL – Ex(s): 1997 a 2000
Recorrente : T. A. LOGÍSTICA CONSULTORIA E ARMAZENAGEM LTDA.
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 17 de setembro de 2002.
Acórdão nº : 107-06.762

IRPJ/CSL – LUCRO PRESUMIDO – RECEITAS OPERACIONAIS – ALUGUEL DE IMÓVEIS. Para a caracterização, como operacional, de receita proveniente do recebimento de aluguel, não basta a simples menção dessa atividade nos atos constitutivos da empresa locadora do imóvel, mas que fique constatado estar esse ato negocial entre os que realmente fazem parte da sua atividade, sujeitando-se à tributação integral, a título de demais resultados e ganhos de capital, a receita de locação de imóvel, quando esse objeto social não ficar comprovadamente caracterizado pela pessoa jurídica.

TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA. A decisão proferida no processo matriz aplica-se, no que couber, ao processo decorrente, em face da identidade e da estreita relação de causa e efeito existente entre ambos os procedimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por T. A. LOGÍSTICA CONSULTORIA E ARMAZENAGEM LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Edwal Gonçalves dos Santos, Francisco de Assis Vaz Guimarães e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. O Conselheiro Edwal Gonçalves dos Santos fará declaração de voto.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 AGO 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS e NÉICYR DE ALMEIDA.

Processo nº : 13886.000358/00-21
Acórdão nº : 107-06.762

Recurso nº : 129.527
Recorrente : T. A. LOGÍSTICA CONSULTORIA E ARMAZENAGEM LTDA.

RELATÓRIO

T. A. LOGÍSTICA CONSULTORIA E ARMAZENAGEM LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos do presente processo, recorre a este Colegiado, às fls. 428/433, contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento/DRJ em Ribeirão Preto - SP (fls. 405/412), que julgou procedente a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração de fls. 16/21, relativo ao imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1996 a 1999, e seu consectário (fls. 27/30), para cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro – CSL relativa aos mesmos períodos de apuração.

A atuada concordou com parte do lançamento de ofício, efetuando o recolhimento dos créditos tributários respectivos, questionando apenas o item 4 da autuação, que trata da “*APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO*” (fls. 18).

A ação fiscal foi motivada pela constatação da ocorrência de pagamento de aluguéis à fiscalizada, efetuado pela empresa Transportadora Americana Ltda. – CNPJ n.º 43.244.631/0001-69, que participa com quase 100% do capital social da atuada, sendo, portanto, sua controladora, cujos rendimentos tiveram o tratamento de receita operacional, sendo tributadas, conjuntamente com as demais receitas operacionais, pela sistemática do lucro presumido, mediante a aplicação do coeficiente de 32% para a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL.

No item 12 do “Termo de Constatação Fiscal” (fls. 34), a autoridade de fiscalização aduz que:

“A abertura da Empresa TA Logística Consultoria e Armazenagem Ltda. claramente visou a pôr em prática planejamento fiscal que redundou numa diminuição da carga tributária incidente sobre o grupo empresarial, quando comparada com aquela que seria devida caso tal procedimento não fosse utilizado, tendo acarretado as seguintes ocorrências:



- surgimento de despesas com aluguel na locatária, deduzidas da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social;
- a redução do adicional do imposto de renda em virtude da pulverização do lucro que entre controladora e controlada;
- a permissibilidade de a empresa subsidiária enquadrar-se nas normas do lucro presumido sem que isso impedisse o aproveitamento das despesas incidentes sobre os imóveis, visto que a responsabilidade sobre tais gastos foi atribuída contratualmente à sua controladora e por ela deduzidos na apuração do lucro real;
- a intenção de tributar-se pelo lucro presumido, como receita da atividade, os aluguéis integralmente deduzidos na controladora, criando-se uma situação em que despesas consideradas dedutíveis foram, em contrapartida, oferecidas à tributação somente de forma parcial, em 32% de seu montante.

Sem pretender desrespeitar o direito de a contribuinte recorrer a formas menos onerosas de tributação, a repercussão fiscal ora discutida centraliza-se na maneira como a empresa locadora vem tributando o aluguel recebido, isto é, somando-o à receita de armazenagem e aplicando, sobre o montante encontrado, o percentual legalmente estipulado para o cálculo do lucro presumido, que atualmente é de 32%. Vislumbra-se uma incorreção nessa sistemática de apuração do imposto, visto que normalmente as receitas de aluguel deveriam ser acrescidas integralmente ao lucro presumido calculado sobre a receita bruta de sua atividade principal”.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, a autuada apresentou a peça impugnativa de fls. 277/280, tendo a autoridade julgadora de primeira instância administrativa proferido Decisão assim ementada (fls. 405):

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1999

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS. ALUGUEL DE IMÓVEIS.

A receita de aluguel de imóvel próprio recebida de empresa controladora é considerada não operacional quando for livre de custos para a empresa locadora.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Período de apuração 01/01/1996 a 31/12/1999

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS. ALUGUEL DE IMÓVEIS.

A receita de aluguel de imóvel próprio recebida de empresa controladora é considerada não operacional quando for livre de custos para a empresa locadora.

LANÇAMENTO PRÓCEDENTE”

Cientificada dessa decisão em 27 de julho de 2001 (AR. de fls. 427), no dia 28 de agosto seguinte a autuada protocolizou Recurso Voluntário a este Conselho (fls. 428/433), apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

1. que o entendimento exarado na decisão recorrida contraria a definição de lucro operacional contida no art. 277 do RIR/99, transcrevendo, ainda, trecho que teria sido extraído da “Dec. 7ª RF 148/98 – Conceito de Receita Bruta”, fazendo menção, a seguir, ao Manual da DIPJ 2001, elaborado pela SRF, em que é informado que sujeita-se à tributação integral, a título de demais resultados e ganhos de capital, “a receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica”, concluindo que, “se a atividade **consta** do objeto social da pessoa jurídica, a receita não está sujeita à tributação integral”;

2. que a definição sobre receita operacional, constante do “Pronunciamento Ibracon VIII”, entendimento adotado na decisão recorrida para manter o lançamento, se contrapõe à legislação de regência, constituindo-se em “falsa presunção, no sentido de que se a locatária é responsável pelos gastos ocorridos no imóvel locado, toda renda seria líquida, sem qualquer custo ou despesas”, pois além da depreciação dos imóveis, “a empresa incorre em despesas administrativas imprescindíveis para a manutenção das atividades, incluída a de locação de imóveis. Tais despesas são registradas, conforme recomenda a boa técnica contábil, como despesas gerais administrativas.”;

3. afirma não existir norma legal que imponha a segregação de todas as despesas administrativas para contrapô-las às receitas para cuja obtenção tenham contribuído, aduzindo ser “a praxe do mercado imobiliário transferir ao locatário, seja ele pessoa física ou jurídica, o ônus quanto ao IPTU, Condomínio, água, luz e todos os encargos decorrentes diretamente do uso do imóvel”, sendo normal a existência de cláusula, no contrato de locação, exigindo que o imóvel locado seja entregue, ao término do contrato, em perfeitas condições de uso, nas quais não se inclui eventual desgaste que tenha decorrido do uso normal do imóvel, fazendo transcrição da ementa da “Decisão SRRF n.º 300/2000 – IRPJ – presumido – receitas de aluguéis (DOU de 20.03.2001)”.

Processo nº : 13886.000358/00-21
Acórdão nº : 107-06.762

O Recurso Voluntário foi interposto devidamente instruído com o arrolamento de bens, para garantia de instância (fls. 434/439), nos termos do §2º. do art. 33 do Decreto n.º 70.235/62 – Processo Administrativo Fiscal - PAF.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Relator.

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

A questão em pauta diz respeito à irregularidade descrita no item 4 do Auto de Infração, relativa a aluguéis recebidos pela autuada, pagos por sua controladora, cujos fatos, de conformidade com o item 13 do "Termo de Constatação Fiscal", fls. 34, foram assim definidos pela fiscalização:

"13- Sem pretender desrespeitar o direito de a contribuinte recorrer a formas menos onerosas de tributação, a repercussão fiscal ora discutida centraliza-se na maneira como a empresa locadora vem tributando o aluguel recebido, isto é, somando-o à receita de armazenagem e aplicando, sobre o montante encontrado, o percentual legalmente estipulado para o cálculo do lucro presumido, que atualmente é de 32%. Vislumbra-se uma incorreção nessa sistemática de apuração do imposto, visto que normalmente as receitas de aluguel deveriam ser acrescidas integralmente ao lucro presumido calculado sobre a receita bruta de sua atividade principal."

O lançamento de ofício abrangeu fatos geradores compreendidos pelo período de janeiro de 1996 a dezembro de 1999.

Consta dos autos que a recorrente, empresa controlada, foi constituída em 15/08/90, sob a denominação de "Roadway Administração e Comércio Ltda.", de cujo capital social a controladora, Transportadora Americana Ltda., participou com 99,99982% das quotas, sendo que a parcela minoritária do capital social, representando limitados 0,00018%, pertencia a outros quatro sócios, pessoas físicas, na condição de Diretores da empresa controladora.

A integralização da sua participação societária deu-se mediante a transferência de imóvel que, ato contínuo, lhe foi locado, ao tempo em que trouxe para si, de conformidade com cláusula contratual, a responsabilidade por praticamente todas as gastos inerentes ao referido imóvel.



Processo nº : 13886.000358/00-21
Acórdão nº : 107-06.762

Através da 4ª alteração contratual, realizada em 12/06/96, a controlada passou denominar-se "T. A. LOGÍSTICA, CONSULTORIA E ARMAZENAGEM LTDA.", enquanto que a participação societária da controladora, após ser efetuado aumento de capital, passou a ser de 99,99998%, conforme segue (fls. 63):

"Transportadora Americana Ltda. – 99,99998%
Adalberto Panzan – 00,00001%
Carlos Panzan – 00,00000%
Hugo Luchiari – 00,00001%
Celso Delle Donne Luchiari – 00,00000%"

Sendo assim, observa-se que a participação societária da controladora/locatária chegara ainda mais próxima dos 100% do capital social, passando de 99,99982% para 99,99998%, impossibilitando até mesmo que a participação percentual dos demais sócios pudesse ser expressa em centésimo de milésimo, importando dizer que os sócios minoritários ali estavam presentes com o único objetivo de viabilizar a constituição de pessoa jurídica de natureza coletiva, quando na realidade seria individual, na tentativa de dar ares de legalidade a planejamento tributário montado sobre situação que, na verdade, se mostrava artificial.

A seguir, em 30/12/97, a controladora efetuou novo aumento no capital social da controlada, integralizando-o, mais uma vez, mediante a transferência de bens imóveis, os quais igualmente lhe foram locados, nas mesmas condições estabelecidas no contrato celebrado em relação ao imóvel anteriormente locado, em 1990.

Do relato supra extrai-se, sem maiores dificuldades, que a situação arquitetada trouxe benefício indevido para a controladora, na condição de proprietária da controlada, porquanto deduzira da base de cálculo do imposto apurado sobre o lucro real as despesas relativas à locação de imóveis que, por via transversa, lhe pertenceriam, ao passo que a controlada tributou apenas 32% desse mesmo valor, que corresponde ao coeficiente aplicável para o cálculo do lucro presumido.

A fiscalização considerou que as receitas provenientes do recebimento desses aluguéis não poderiam ser classificadas como receitas operacionais, e, como tal, tributadas à razão de 32%, mas que seriam receitas não operacionais, tributadas integralmente mediante sua adição ao valor do lucro presumido.

Processo nº : 13886.000358/00-21
Acórdão nº : 107-06.762

Aduz a autoridade fiscal que, de acordo com a definição do Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON “em seu Pronunciamento VIII – RECEITAS E DESPESAS – RESULTADOS, itens 5 e 6”, que transcreve às fls. 36, referidas receitas não se enquadrariam no conceito de operacionais. Conclui que o fato de terem sido auferidas com regularidade não pode ser admitido como suficiente para impingir-lhe essa condição, ao tempo em que considera sua percepção pelo seu valor líquido, portanto livre dos custos/despesas inerentes ao auferimento de receitas ditas operacionais, como mais um fator que não as fazem atender aos requisitos para que, como tal, sejam consideradas. A fiscalização, analisando as despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades e à manutenção da fonte produtora, constatara que as mesmas não guardavam relação com as discutidas receitas de aluguel, até porque aqueles dispêndios haviam sido assumidos pela locatária, demonstrando, assim, seu caráter de liquidez, o qual seria incompatível com a pretendida operacionalidade, conforme já asseverado.

O trabalho fiscal consistiu, pois, na recomposição do valor tributável, afastando os artifícios que possibilitaram sua redução indevida. Devo dizer que concordo com os termos em que o julgamento de primeiro grau foi proferido, inclusive com a fundamentação de que a simples menção da atividade da pessoa jurídica, nos seus atos constitutivos, não é bastante para, de pronto, ser aceita, sem que se possa fazer qualquer exame da real natureza desses atos negociais.

Nessa ordem de juízos, nego provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, decisão que igualmente se aplica ao lançamento reflexivo, relativo à Contribuição Social sobre o Lucro – CSL, em face da íntima relação de causa e efeito existente entre ambos os procedimentos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de setembro de 2002.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ



DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS

Trata o presente procedimento administrativo fiscal da "descaracterização de tributação pelo Lucro Presumido das receitas provenientes de Aluguéis de imóveis próprios", pagos pela controlada a controladora.

A investigação primeira é constatar se receita proveniente da locação de imóveis (aluguéis) esta inclusa entre aquelas previstas no art. Nº 224 do RIR/99 - e Art. 226 -RIR/94. *verbis*:

" Art. 224. 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 (Lei nº 8.981/95, art. 31" (grifei)

"Art. 226. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 12)..

§ 1º Integra a receita bruta o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei n.º 4.506/64, art. 44).

§ 2º Não integram a receita bruta os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário."

Da interpretação literal dos artigos supra citados, entendendo que dentre aquelas descritas, as receitas provenientes de aluguéis não estão inclusas.

A seguir, excertos extraídos da fundamentação da Decisão proferida no Processo nº 10768.019300/95-42:

"Segundo ensinamentos colhidos da obra publicada na RT nº - 619 - maio de 1.987, fls. 07/15, intitulada "ISS e LOCAÇÃO - Conceito Constitucional de serviço - Locação não é serviço: não pode a lei assim considerá-la para efeitos tributários, de

GERALDO ATALIBA E AIRES FERNANDO BARRETO, onde com muita propriedade, reproduz ensinamentos de PONTES DE MIRANDA, MISABEL DERZI, SACHA CALMON, ORLANDO GOMES, ALIOMAR BALEEIRO, CLÓVIS BEVILÁQUA, entre outros, não menos conhecidos a seguir sintetizados:

- - assim, ensina Pontes de Miranda: "Serviço é qualquer prestação de fazer" pois que servir é prestar atividade a outrem; é prestar qualquer atividade que se possa considerar "locação de serviços", envolvendo seu conceito apenas a locatio operarum e a locatio operis. Trata-se, sublinha esse mestre, de dívida de fazer, que o locador assume. O serviço é a sua prestação;
- e mais,....."mas o traço fundamental que, por si só, já impediria se pudessem confundir, juridicamente, a locação de coisas e a locação de serviços é, sem duvida, o apontamento por Orlando Gomes e Cunha Gonçalves. Diz o referido mestre baiano: o característico da locação é o regresso da coisa locada ao seu dono, ao passo que o serviço prestado fica pertencendo a quem pagou e não é suscetível de restituição"; (grifos)
- salienta, ainda, um outro aspecto relevante que, juridicamente, distingue a obrigação de dar da obrigação de fazer, ao ensinar que: "Nas obrigações de dar o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade que o devedor precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado";
- o insigne Clóvis aclara o conceito de obrigação de dar, tal como definida no Direito privado Brasileiro. E o faz em preciosa síntese, que, a par de precisar-lhe o conceito, permite que distinga da obrigação de fazer. Ei-la, ipsis litteris: "Obrigação de dar é aquela cuja prestação consista na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, seja para constituir um direito real, seja somente para facilitar o uso ou, ainda, a simples detenção, seja finalmente, para restituí-la a seu dono".

df

Oportuno salientar, as receitas provenientes de aluguéis não se encontram dentre as vedações enumeradas no art. 14 da Lei 9.718/98; por outro lado não há autorização legal expressa que a vincule ao percentual de trinta e dois por cento (RIR/99, art. 519, § 1º, III,

A matéria questionada tem seu enquadramento legal na Lei nº 9.249/95, art. 15 e Lei nº 9.430/96, arts. 1º e 25, e inciso I, atualmente regulamentada pelo RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, artigos 518, 519 e 521 - *verbis*:

"Art. 518 - A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542) em cada trimestre, será determinado mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o § 7º do art. 240 e demais disposições deste subtítulo.

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

§- 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

- I-*
- II-*
- III- trinta e dois por cento, para as atividades de:*
 - a)*
 - b)*
 - c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.*

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 9430/96, art. 25, inciso II)"

Saliente-se que, embora os rendimentos de alugueis não se classifiquem como prestação de serviços, o entendimento corrente centra-se no

Processo nº : 13886.000358/00-21
Acórdão nº : 107-06.762

sentido que, tendo a empresa **dentre os seus objetivos sociais a locação de imóveis próprios**, poderá optar pela tributação com base no "Lucro Presumido":

"IOB - Fev. de 2.001 - IMPOSTO DE RENDA - LUCRO PRESUMIDO- Item 6.3 - ACRÉSCIMO DAS DEMAIS RECEITAS OU RESULTADOS E DOS GANHOS DE CAPITAL..

.....
VII - demais receitas ou resultados percebidos, como:

.....
b) aluguéis recebidos, quando a locação dos bens não for objeto da atividade da empresa......
(grifei)

Corroborando tal entendimento, recente decisão da Secretaria da Receita Federal 8ª Região Fiscal - Publicada no DOU nº 55 E de 20-03-2001, assim se pronunciou:

"DECISÃO Nº 300 - IRPJ.
EMENTA - LUCRO PRESUMIDO. RECEITAS DE ALUGUÉIS. No caso de pessoa jurídica que tenha como atividade a locação de bens imóveis, a base de cálculo do imposto e do adicional, cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de trinta e dois por cento.
Dispositivos legais: Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 519, § 1º, inciso III, alínea "c".) (grifei)

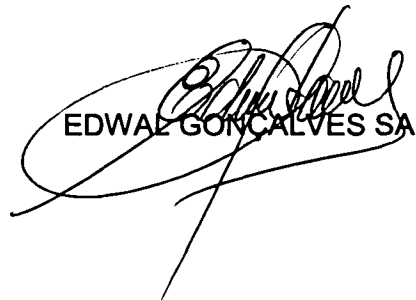
"Processo de Consulta nº 270/98
Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF/ 8a. Região Fiscal
Assunto: IRPJ - Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica.
Ementa: LUCRO PRESUMIDO - Administradora de imóveis próprios, que produza excepcionalmente bens imóveis (integrados a seu ativo permanente) exclusivamente para locação, pode optar pelo lucro presumido, atendidas as demais exigências legais.
Dispositivos legais: Lei nº 8.981/95, art. 36, inciso IV.
PAULO JAKSON S. LUCAS- Chefe da Divisão
Data da Decisão: 17.07.1998
Publicação no DOU: 02.09.1998"

Processo nº : 13886.000358/00-21
Acórdão nº : 107-06.762

voluntário.

Nesta ordem de juízos, dou provimento ao recurso
É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de setembro de 2002.



EDWAL GONCALVES SANTOS