



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15940.000052/2006-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.135 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2022
Recorrente AGROPECUARIA SANTA INES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. LISTA APLICÁVEL AO ISS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE ISS. ÚNICA CONSEQUÊNCIA.

O fato de uma atividade não se incluir na lista anexa à Lei Complementar nº 56, de 1987, não significa que não se caracterize como uma prestação de serviços, tão-somente que não está sujeita à incidência do ISS.

SERVIÇOS EM GERAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO INDUSTRIALIZAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. TRINTA E DOIS POR CENTO.

As prestações de serviço que não se caracterizem como industrialização estarão sujeitas à alíquota de trinta e dois por cento, para a determinação do Lucro Presumido.

BENEFICIAMENTO DE ALGODÃO. PRODUTO NÃO TRIBUTADO PELO IPI. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. TRINTA E DOIS POR CENTO.

Enquadrando-se o produto resultante do serviço realizado pelo sujeito passivo na condição NT (não tributado), a atividade não se enquadra no conceito de industrialização, de modo que o percentual de presunção a ser aplicado para a determinação do Lucro Presumido é de 32% (trinta e dois por cento).

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CUSTO. NÃO INCLUSÃO DAS COTAS DE DEPRECIAÇÃO.

Não há qualquer lógica sistêmica e, por certo, não há previsão legal, para se revisar o valor do custo dos bens do ativo imobilizado para empresas optantes lucro presumido porque tais contribuintes não podem se apropriar dos respectivos custos (de depreciação) para a definição do valor tributável do IRPJ nesta modalidade de apuração. Se as empresas não podem depreciar, para fins tributários, o valor de seus bens, não podem, subsequentemente, ser oneradas pelo imposto quando da alienação destes mesmos ativos.

LUCRO PRESUMIDO. RECEITA NÃO OPERACIONAL. ART. 521 DO RIR/99.

A receitas não operacionais, decorrentes de atividades não contempladas nos atos constitutivos das empresas, sujeitam-se a regra de cálculo prevista pelo art. 521 do RIR/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, e, quanto à parte conhecida, (i) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à infração relativa ao percentual de presunção incidente sobre a atividade de beneficiamento de algodão, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Flávio Machado Vilhena Dias e Fabiana Okchstein Kelbert, que davam provimento ao recurso quanto a tal matéria; (ii) quanto à infração relativa ao ganho de capital referente à alienação de bens do ativo imobilizado (caminhões), por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao recurso, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento ao recurso também em relação a esta matéria; (iii) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário quanto às demais matérias, nos termos do relatório e voto do relator. Designado como redator do voto vencedor, quanto à matéria em relação à qual o relator foi vencido, o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo. O conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo solicitou a apresentação de declaração de voto. Nos termos do art. 58 §5º, do RICARF, o conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega não votou, tendo em vista que o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca (relator) já havia proferido seu voto em sessão anterior e o conselheiro Felipe Honório Rodrigues da Costa não votou em relação ao conhecimento do recurso e ao percentual de presunção incidente sobre a atividade de beneficiamento de algodão, por se tratar de questões já votadas, na reunião anterior, pelo conselheiro Cleucio Santos Nunes. Conforme publicado em pauta, designado como redator ad hoc o Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias. Julgamento iniciado em 11/2021 e concluído em 22/09/2022, no período da tarde.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e redator designado

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias – Redator ad hoc

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregório, Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Andréia Lúcia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo Cuba Netto, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert, Felipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)) e Paulo Henrique Silva Figueiredo. Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Oliveira.

Relatório

Como redator *ad hoc* designado, sirvo-me da minuta do relatório e do voto inseridos pelo relator original, conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidos, cujos posicionamentos não necessariamente coincidem com o meu.

“Cuida o feito de autos de infração lavrados para exigir da empresa, ora recorrente, créditos tributários relativos ao IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica -, à CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido -, à contribuição para o PIS e a COFINS, todos apurados quanto aos ano-calendários de 2001 a 2003.

Em resumo, e a luz da informações constantes do Termos de Verificação Fiscal de e-fls. 447/455, a insurgente teria incorrido em diversas infrações que resultaram na insuficiência de recolhimento do IRPJ e da CSLL, segundo lucro presumido, e, ainda, das contribuições anteriormente mencionadas, a saber:

- a) “*aplicação incorreta do percentual sobre a receita da prestação de serviços de algodão*”, por se entender que a atividade da autuada não se enquadraria no conceito de “*industrialização*” (algo apurado a partir de explicações apresentadas pela própria contribuinte e, ainda, por produtores rurais que foram ouvidos pelo Fisco);
- b) falta de oferecimento a tributação de receitas oriundas de arrendamento de veículos próprios, pactuados por meio de contrato particular de arrendamento;
- c) não tributação de outras receitas registradas em contas contábeis de nºs “4.4.0.01.0001 - *outras receitas operacionais*; 4.5.0.01.0002 - *outras receitas financeiras*; 4.5.0.01.0003 - *descontos financeiros obtidos*; 4.6.0.01.0099 - *outras receitas*”;
- d) exclusão da base de cálculo do IR e da CSLL de encargos financeiros destacados em nota fiscal;
- e) não adição à base imponible do IR e da CSLL de rendimentos oriundos de aplicações financeiras; e
- f) ausência de oferecimento à tributação de valores atinentes à ganho de capital verificado na venda de ativos imobilizados, mormente por excluir, da base imponible, as quantias atinentes à depreciação.

Destaque-se que a exigência da contribuição para o PIS e a COFINS incidiu apenas sobre as irregularidades descritas nos itens “b”, “c” “d” e “e”. Tais tributos foram exigidos na modalidade cumulativa e foram apurados mensalmente.

Por meio da impugnação de e-fls. 520/535, a empresa defendeu que teria oferecido, regularmente, à tributação as receitas tratadas no item “b”, supra, ao percentual de presunção de 32%. Juntou, para comprovar a sua alegação, o DARF de e-fl. 558, recolhido, com

os respectivos encargos moratórios, em 30/06/2003 (a ação fiscal se iniciou, contra o contribuinte, em 30/11/2005 – e-fl. 2).

Em relação à infração descrita no item “a” sustentou que a sua atividade seria de beneficiamento de produtos destinados à industrialização (a despeito de admitir que, durante algum tempo, teria emitido notas fiscais de industrialização por encomenda), não estando sujeita, inclusive, ao ISSQN. Desta feita, o percentual de presunção utilizado estaria correto, descabendo a exigência.

No que tange ao problema do ganho de capital, afirma que as regras invocadas pela fiscalização para justificar a adição das importâncias relativas à depreciação dos bens do ativo imobilizado estariam adstritas aos optantes pelo lucro real. Sem o cômputo de tais montantes, não se verificaria, aí, qualquer ganho de capital tributável.

Voltando-se, então, novamente para a infração concernente ao arrendamento de veículos, além de reprimir que recolheu todos tributos devidos (fazendo remissão, agora, às guias apresentadas à e-fls. 563 e ss), apontou que descaberia a adição integral da respectiva receita à base de cálculo do IR e da CSLL. Aqui, premeu pela aplicação das disposições do art. 519, “c”, do Regulamento do Imposto de Renda então vigente (aprovado pelo Decreto 3.000/99), em contraposição ao preceptivo invocado pela Fiscalização (art. 521). Isto porque, a seu ver, tratar-se-ia de receita operacional e, de mais a mais, tendo alterado o seu contrato social para contemplar, especificamente, esta atividade.

Quanto ao item “c” e, tão só quanto aos valores contidos na conta “4.5.0.01.0003 - descontos financeiros obtidos”, defendeu se tratar de descontos incondicionais obtidos junto a seus fornecedores e que, assim, a luz do disposto no art. 224 do RIR/99, não comporiam a receita bruta para fins de exigência do IR e da CSLL. Confessou, outrossim, ter se equivocado ao registrar estes valores em conta de receitas.

Por fim, e no que toca à infração apontada em “d”, acima, voltou a afirmar que efetuou o recolhimento dos tributos devidos, conforme DARF que ter juntado (a empresa faz menção ao maço de documentos 6, mas não localizei tais documentos nos autos).

Premeu, então, pela procedência de sua impugnação.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ de Ribeirão Preto resolveu, por meio da decisão de e-fls. 650 e ss, por converter o julgamento em diligência especificamente para confirmar se os DARF trazidos pela contribuinte se referiam, efetivamente, aos valores lançados e autuados neste processo.

Cumprida a determinação daquele Colegiado, foi lavrado o relatório juntado a e-fl. 664. A DRJ, então, retomou o julgamento e acolheu em parte dos argumentos da impugnante, mormente a luz das conclusões contidas no relatório retro referido, reduzindo-se o lançamento em relação ao IRPJ e mantendo as demais exigências. De forma resumida, a Turma *a quo* considerou não impugnada a matéria concernente às receitas financeiras decorrentes de aplicação em renda fixa (item “e”, supra) e encampou os argumentos jurídicos da D. Autoridade Lançadora quanto às demais questões tratadas no feito.

Nada obstante, e à vista do resultado da diligência anteriormente citada, considerou a ocorrência, apenas, de postergação do imposto de renda quanto ao terceiros trimestre de 2001 e quarto trimestre de 2002, em relação, especificamente, às infração atinente ao arrendamento de veículos. Anulou, neste passo, o lançamento quanto a estas duas competências, mantendo-o, como já dito, em relação às demais exigências.

A insurgente tomou ciência do teor do julgamento acima em 17/04/2008 (AR de e-fl. 710), tendo interposto o seu apelo em 16/05/2008 (e-fls. 711 e ss), em que reprisou os argumentos atinentes aos problemas do coeficiente de presunção e ao ganho de capital na alienação de bens do ativo imobilizado e, ainda, atacou os argumentos deduzidos no acórdão recorrido, quanto as demais questões. Vale destacar que a empresa atacou especificamente a exigência dos tributos sobre as receitas oriundas de aplicações em renda fixa, mesmo que a DRJ tenha considerado definitivo o lançamento quanto esta questão (preclusão).

Ao fim, pediu o provimento de seu recurso.

Este é o relatório”.

Voto Vencido

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Redator *ad hoc*.

Como já mencionado, na condição de redator *ad hoc*, transcrevo, na literalidade, o voto do relator originário, Gustavo Guimarães da Fonseca, que, não necessariamente reflete o meu entendimento sobre a matéria

“I ADMISSIBILIDADE.

O recurso é tempestivo mas não pode ser conhecido quanto a todas as matérias nele tratadas

Isto porque, como já dito no relatório que precede este voto, em relação à matéria afeita às receitas oriundas de aplicações financeiras de renda fixa, o acórdão recorrido declarou a ocorrência de preclusão e de definitividade do lançamento. Em seu recurso, a interessada defende que tais receitas teriam sido objeto de tributação exclusiva na fonte, mas nada diz acerca do problema processual retro, deixando, assim, de refutar aquilo que realmente importava para que a discussão pudesse ser apresentada perante este CARF.

Assim, insista-se, conheço do recurso voluntário em quase sua totalidade, excetuada a matéria relativa às receitas oriundas de aplicações financeiras de renda fixa e a falta de sua inclusão na base de cálculo das exações aqui tratadas.

II MÉRITO.

II.1 Da atividade principal da recorrente e do percentual e presunção a ela aplicável.

Tanto a fiscalização, como a recorrente, concordam que a atividade desenvolvida pela empresa, cujas receitas foram consideradas como decorrentes de prestação de serviços, é de

“beneficiamento”. No caso, nos termos em que posto por um dos produtores rurais, cuja resposta foi reproduzida no TVF, o beneficiamento de algodão consistiria no:

[...] processo de descaroçamento, ou seja, processamento de limpeza, secagem e separação do caroço do algodão de sua pluma, retornando simplesmente debulhado e acondicionado em fardos de aproximadamente 200 kgs denominando-se algodão não cardado nem penteado.

Mais que isso, é razoável assumir que os aludidos produtores contratem a recorrente para envidar o processo acima a fim de que o produto resultante possa ser comercializado a seguir, algo, inclusive, atestado pela resposta apresentada pela própria interessada e também destacada pela D. Fiscalização:

[...] (...) a) A industrialização efetuada pela nossa filial de ALTO GARÇAS (MT), é proveniente da remessa de matéria prima (algodão em caroço) pelo produtor rural, que após o processamento de industrialização, são devolvidos aos remetentes, os seguintes produtos, separadamente:

1) Caroço de Algodão - é retornado ao produtor rural e pronto para ser vendido para as fábricas de óleos vegetais

2) Algodão em Pluma - é retornado ao produtor rural em forma de plumas. Não cardado, nem penteado, embalados em fardos e prontos a ser vendidos para as indústrias de fiação e tecelagem [...].

Seja como for, é inegável que:

- a) a atividade desenvolvida pela insurgente é de beneficiamento;
- b) como apontado no Relatório Fiscal, esta atividade ou, mais especificamente, o produto dela resultante não é objeto de tributação pelo IPI por se encontrar, a luz da legislação federal, fora do aspecto material desta exação (a sua produção não seria considerada industrialização).

Pois bem. Nem mesmo me arriscarei a entrar na discussão acerca da caracterização ou não da atividade de “*limpeza, secagem e separação do caroço do algodão de sua pluma*” como sendo uma atividade de industrialização. Ainda que, particularmente, a considere como tal¹, o fato de não a tomar como situação que aperfeiçoe o fato gerador do IPI é insuficiente para, automaticamente, inquiná-la como uma prestação de serviços?

Notem que a fiscalização se esmerou em demonstrar que a operação não se sujeitava ao IPI e que, assim, a própria recorrente não seria enquadrável como “*estabelecimento industrial*”. Mas em momento algum se ocupou de investigar se esta atividade se caracterizava como uma prestação de serviços.

E o argumento trazido no acórdão recorrido de que as interjeições da insurgente quanto a legislação federal que trata do ISSQN seria irrelevante é, quando menos, sofisticado.

¹ Jáque estamos diante de processo que inadvertidamente modifica quando menos o acabamento e a funcionalidade da pluma de algodão – art. 4º, II, do Regulamento do IPI aprovado pelo então vigente Decreto nº 4.544/2002, invocado pela própria D. Auditoria Fiscal.

Primeiramente porque o sistema tributário nacional é uno... se o fato tributável a ser analisado conforma uma prestação de serviços, não se pode, seriamente, defender que os conceitos trazidos pela Constituição e pela legislação complementar FEDERAL (vale insistir no destaque) sejam desconsiderados. É essa lei quem vai dizer o que é e o que não é serviços e, por certo, nenhuma outra norma, de hierarquia inferior, poderá a contradizer.

Noutro giro, a Lei Complementar 56/87 (vigente à época dos fatos aqui tratados), cumprindo o mister que lhe foi atribuído pelo art. 146, III, “a” da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB -, se propôs definir o arquétipo normativo do ISSQN, estabelecendo, assim, os contornos de seu fato gerador (modificando, nesta esteira, a redação da lista constante do famigerado Decreto-lei 406/68). E dando prosseguimento ao comando constitucional, mormente aquele inserto no inciso I do dispositivo retro, estabeleceu regras necessárias à apartar os possíveis conflitos entre as competências tributárias. Neste diapasão, a sua lista anexa não se presta apenas para definir quais fatos estariam sujeitos à exigência do ISSQN; ela cravou, também, os critérios necessários para apontar as situações em que, dada a zona cinzenta em que transitam, serão objeto da competência tributária dos Estados e/ou da própria União.

E, particularmente ao que interessa ao caso, o item 72 reproduzido pela Insurgente tanto em sua impugnação, como em suas razões recursais, é de uma clareza impar. Somente serão consideradas serviços, as atividades de beneficiamento cujo objeto a ser beneficiado **não** seja destinado à industrialização ou comercialização. Veja-se:

Lista de Serviços

[...]

72. Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, **de objetos não destinados à industrialização ou comercialização** [...].

É verdade que com o advento da LC 116, a parte final deste item foi suprimida e, assim, todo e qualquer beneficiamento passou a ser considerado como serviço... mas esta última Lei entrou em vigor apenas no ano de 2004 e, assim, após os fatos abordados na demanda em exame. Seja como for, e considerando-se que o lançamento deve se reportar à legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador (art. 144 do Código Tributário Nacional), é fato que a atividade desenvolvida pela recorrente, potencialmente, não conformava hipótese de incidência do ISSQN e, assim, não era considerada “prestação de serviço”.

Neste passo, era desimportante perscrutar se a empresa se dedicava ou não à industrialização porque o que realmente demandava esclarecimento era se a recorrente efetivamente prestava serviços. A discussão, diga-se, revolvía a verificação quanto a ocorrência, ou não, de prestação de serviços (sendo irrelevante, insista-se, se tais operações conformavam ou não processo industrial). E para tanto, era imprescindível que a D. Auditoria investigasse pelo menos qual seria a destinação dos produtos remetidos pelos produtores rurais para beneficiamento (se para venda, para industrialização ou, que o seja, para uso próprio) de sorte a comprovar, na forma do item 72 da Lista Anexa ao Decreto 406/68, com a redação dada pela LC 56, a ocorrência de uma efetiva prestação de serviços. E isto, diga-se, não foi feito.

O fato das notas fiscais emitidas consignarem a informação de que se tratavam de prestação de serviços (que a recorrente confessou tê-lo feito por equívoco) ou mesmo

industrialização por encomenda não fazem prova definitiva disso, até porque, como apontado acima, a luz da legislação de regência, os fatos nelas descritos não apontavam nem para uma, nem para a outra situação (ao menos não sem a apuração de elementos adicionais).

Enfim, faltou à D. Autoridade Fiscal cumprir o dever imposto pelo art. 142 do CTN e, assim, exaurir a matéria fática necessária à comprovação da ocorrência da situação necessária e suficiente ao surgimento do fato gerador (art. 114), sendo, nesta esteira, improcedente a autuação, ao menos em relação a esta infração.

II.2 Do ganho de capital na alienação de bens do ativo imobilizado.

Aqui a questão é um pouco mais simples que aquela tratada no subtópico anterior (ainda que não seja isenta de posicionamentos contrários e quanto aos quais propomos nosso devido respeito).

Com efeito, de acordo com o TVF (e-fls. 477 e ss), a exigência ora tratada restou fundamentada nos preceitos dos art. 521, § 1º, e 418, § 1º, ambos do RIR/99. Neste passo, é relevantíssimo esclarecer que o art. 521 trata da apuração do ganho de capital em relação ao lucro presumido e determina, como não podia deixar de ser, que o valor tributável será determinado pela diferença entre o custo de aquisição e o preço de venda. Só que para definir o preço de custo, a D. Auditoria invocou a regra contida no art. 418, § 1º, que se volta para regular a exigência do IR na alienação de bens do ativo para os casos dos contribuintes sujeitos ao lucro real. Veja-se:

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.

E notem que o preceptivo acima é substancialmente claro no sentido de que valores relativos à depreciação serão computados **“se for o caso”**. Isto porque as cotas de depreciação, na forma do art. 305, **poderão** ser computadas no custo de bens do ativo imobilizado para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda (§ 2º). Não se trata de uma imposição, mas de uma faculdade de sorte que se o contribuinte não promover a dedução, com a apropriação da predita cota, não haverá alteração no valor do custo do bem e, em futura alienação, será esse, e não o valor depreciado, que será considerado para fins de apuração do ganho capital, consoante dispõe o § 1º do art. 418 supra referido.

Ou seja, não há qualquer lógica sistêmica e, por certo, não há previsão legal, para se revisar o valor do custo dos bens do ativo imobilizado para empresas optantes lucro presumido porque, insista-se, tais contribuintes não podem se apropriar dos respectivos custos (de depreciação) para a definição do valor tributável do IRPJ, nesta modalidade de apuração. Se a empresa não pode depreciar, para fins tributários, o valor de seus bens, não pode, subsequentemente, ser onerada pelo imposto quando da alienação destes mesmos ativos.

Neste particular, tanto as considerações apontadas pela Fiscalização, extraídas do MAFON, como aquelas retiradas de solução de consulta (nº 205/03, SFIRF/8ª RF), são, para além de quaisquer dúvidas razoáveis, contrárias aos próprios regramentos contidos na legislação vigente à época dos fatos aqui examinados. Suportando tais conclusões, a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais já cravou entendimento idêntico ao ora defendido, consoante se extrai do seguinte, e recentíssimo, julgado:

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. VALOR CONTÁBIL. DEFINIÇÃO.

Para fins de tributação com base no regime de lucro presumido a lei não definiu o conceito da expressão “valor contábil” contida no §1º do artigo 521 do RIR/99. Considerada essa circunstância, a expressão matemática do conceito (se custo de aquisição ou custo de aquisição diminuído da depreciação acumulada) deve ser investigada a partir dos elementos que contribuíram para a formação da base de cálculo dos tributos em períodos anteriores, de modo que, se o contribuinte era tributado pelo lucro real e, em razão disso, apropriou ao resultado despesa de depreciação, o valor contábil a ser considerado é o que consta de sua escrituração até o momento imediatamente anterior ao da opção pela tributação com base no lucro presumido, isto é, o custo de aquisição diminuído da depreciação acumulada. No caso, entretanto, em que a própria Fiscalização afirma que a contribuinte optou pelo regime de tributação do lucro presumido desde o início de suas atividades, seja em virtude de ausência de previsão legal, seja em razão da ausência do cômputo da despesa em períodos anteriores, descabe falar subtração de depreciação acumulada do custo de aquisição na determinação do ganho de capital (Acórdão de nº 9101-005.436, publicado no DJe de 07/06/2021).

Por um dever de lealdade é preciso destacar que a decisão acima foi tomada a partir da aplicação dos preceitos da Lei 10.522/02 com a redação que lhe foi dada pelo arst. 28 da Lei 13.988/2020. Há, inclusive, precedente da mesma CSRF contrário à própria recorrente (Acórdão de nº 9101-004.436, decidido em 2019, por maioria de votos).

Seja como for, a exigência tal como posta, afronta a legislação federal em vigor e, mais que isso, contraria o princípio da isonomia por tributar, além da capacidade contributiva da empresa, fato que, ao fim de contas, não revela incremento patrimonial (se não houve dedução da depreciação no passado, não há, tributariamente, redução do valor do custo de aquisição).

Esta exigência também deve ser integralmente cancelada.

II.3 Da receita de arrendamentos.

Quanto a alegação de que os valores atinentes à esta receita já foram tributados e cujo recolhimento teria sido efetuado pela empresa, vale destacar que a empresa não aponta os erros alegadamente incorridos pela DRJ. Aliás, a Turma *a quo*, a partir do resultado diligência proposta, deixou claro o fato de que parte daqueles montantes foram submetidos à tributação tendo, entretanto, ocorrido postergação do pagamento, ante o fato da contribuinte ter incorrido em erro quanto a competência em que tais importâncias teriam que ser recolhidas. E sobre isso, diga-se, diferentemente do que afirma a recorrente, houve, quanto ao 3º trimestre de 2001 e 4º trimestre de 2002, a anulação, integral, do lançamento (incluindo-se a multa e encargos). Veja-se:

Conforme acima demonstrado, embora a contribuinte tivesse informado na DIPJ do ano-calendário de 2002, base de cálculo do IRPJ no valor de R\$ 773.827,85, o que

determina imposto a pagar no valor de R\$ 193.359,12, confessou em DCTF somente a importância de R\$ 144.679,56 (fi.636).

O valor do imposto apurado na declaração, relativo às receitas das demais atividades (não de arrendamento), corresponde a R\$ 124.479,12. Dessa forma, da análise do demonstrativo abaixo, que observa o regime de competência (conforme lançamento) conclui-se que contribuinte, com relação à receita de arrendamento, postergou o pagamento de R\$2.840,00; R\$ 2.840,00 e R\$ 1.560,44, valores devidos nos meses do terceiro trimestre de 2001, respectivamente, e que confessou o débito relativo ao 4º trimestre de 2002, no total de R\$ 13.960,00.

Assim, relativamente ao 3º trimestre de 1001, caberia exigir-lhe somente os juros de mora e multa isolada. Exigir o imposto seria, realmente, exigi-lo em duplicidade, **motivo pelo qual deve ser considerado nulo o lançamento do IRPJ relativo a esse trimestre.**

Da mesma forma, seria exigir em duplicidade a parcela de imposto relativa ao 4º trimestre de 2002, no total de R\$ 12.960,00 (R\$ 4.320,00 referente aos meses de outubro novembro e dezembro), **motivo pelo qual deve ser excluída do crédito tributário exigido essa parcela do imposto.**

Notem, e vale a insistência, que o exame acima foi feito a partir das informações trazidas pela Unidade de Origem que se debruçou sobre as guias de recolhimento exibidas no feito. E sobre este exame e, outrossim, sobre as considerações e cálculos feitos pela DRJ, reprove-se, a recorrente se limitou a dizer que a turma *a quo* errou, sem se apontar o erro ou mesmo quais valores, guias ou informações constantes das DIPJ e DCTF teriam sido desconsideradas.

E, a mingua de um achaque explícito e específico a este ponto do acórdão recorrido, não há nada mais a se fazer.

Já no que tange ao argumento, em certa medida, jurídico, no sentido de que as receitas em exame não poderia ser integralmente adicionada à receita bruta, nos termos do art. 521 do RIR, melhor sorte não assiste à insurgente. Destaque-se, aqui, que a empresa admite que a D. Autoridade Lançadora efetuou o lançamento com espeque no preceptivo acima apenas até novembro de 2003, já que, a partir de dezembro, a atividade de arrendamento passou a ser contemplada explicitamente em seus atos constitutivos (sujeitando-se, então, à regra inserta no art. 519, III, “c”, do predito regulamento).

A alegação da empresa, passo seguinte, é de que, o fato desta atividade, até novembro 2003, não estar contemplada em seu contrato, não se prestaria para atrair, para si, a forma de tributação tratada pelo já por vezes mencionado art. 521. Em síntese, afirma, ali, que semelhante regramento somente se aplicaria à receitas na abarcadas pelo citado art. 519 e que o arrendamento mercantil estaria compreendido na atividade de prestação de serviços tratada pela inciso III deste preceptivo.

Venia concessa, mas o art. 521, inclusive reproduzido no apelo, diz textualmente que “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”. De fato, este preceptivo fala em “receitas”. Mas o aludido art. 519, por sua vez, faz referência expressa às “atividades”, como se vê de seus ditames:

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

[...]

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

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

[...]

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

Ao considerar as atividades econômicas e não as receitas geradas por negócios pactuados, o dispositivo acima deixa claro que este tratamento está vinculado à receita operacional e não à receitas outras que não sejam objeto da atividade econômica, contratualmente prevista. Ou seja, o art. 521 trata das receitas que não estejam vinculadas à atividades previstas em atos constitutivos, justamente por não fazer qualquer remissão à atividade econômica.

Não há como dissentir, neste ponto, das conclusões adotadas tanto pela D. Auditoria, como pela DRJ, pelo que desmerece provimento o recurso quanto a este tópico.

II.4 Do problema dos descontos incondicionais.

Vejam que, em princípio, a DRJ não discorda, em tese, da recorrente quanto a este tópico. Os descontos incondicionais concedidos na compra de produtos realmente não conformariam receita tributável, até porque não se encontram abrangidos pelo conceito extraível do art. 224 do RIR/99.

Mas o que disseram os julgadores daquela Turma *a quo* é que, tendo a empresa registrado os respectivos valores em conta de receita, mesmo que, hipoteticamente, por erro material, caberia à insurgente trazer provas deste equívoco. E para tanto, a interessada afirma que teria apresentado elementos em seu recurso suficientes à demonstração de tal fato, mormente nos alardeados docs. 1 e 2. Vejam, todavia, que ao recurso voluntário não foi juntado qualquer documento da escrita da empresa (anexou-se, apenas, a cópia do TVF, de uma procuração, dos atos constitutivos e de documentos de identificação).

Para provar o erro sustentado, seria imperioso que, ao menos, fossem exibidas as notas fiscais de compra que teriam dado origem aos lançamentos realizados, de sorte a viabilizar a constatação de que tais valores efetivamente se refeririam aos aludidos “descontos”. Até segunda ordem, a própria recorrente reconheceu esses valores como receita e os registrou em conta de resultado... caberia, reprise-se, a produção de uma prova que viabilizasse a confirmação do erro e, mais, da natureza destas importâncias e, como dito pela DRJ, isso não ocorreu.

Nada a prover.

II.5 Encargos financeiros.

Mas uma vez a recorrente ignora os fundamentos trazidos pela DRJ. Como se vê do acórdão recorrido, e partir da resposta à diligência proposta, a Turma *a quo* cravou o que se segue:

Sobre a receita financeira (conforme nota fiscal 009, juntada à fl. 121), observe-se que o Fisco, no auto de infração, ao adicionar integralmente o valor de R\$ 8.246,52 ao lucro presumido, **deduziu do imposto apurado a parcela relativa ao imposto que a contribuinte calculara com base no lucro presumido aplicando o percentual de 8% sobre o valor da receita**, conforme se constata às fls. 445 e 446). Assim não houve exigência de imposto já oferecida à tributação na DIPJ.

Ou seja, os valores pagos e cujas guias trazidas lhes fariam prova, foram, pelo exame realizado no acórdão e na diligência, abatidos do cômputo do tributo exigido. E sobre isso, a recorrente não traz quaisquer explicações adicionais, limitando-se a dizer que os aludidos recolhimentos foram desconsiderados.

Em linhas gerais, a recorrente simplesmente não refuta as constatações trazidas no aresto combatido, limitando a repetir a mesma assertiva já lançada em sua impugnação, sem fazer qualquer observação adicional e sem trazer novos elementos que pudessem se contrapor ao que foi apurado pela DRJ e pela Autoridade Diligenciante.

Também não merece acolhida o recurso neste ponto.

III CONCLUSÕES.

A luz do exposto, voto por conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, por DAR PARCIAL PROVIMENTO para cancelar a exigência quanto às infrações atinentes ao percentual de presunção incidente sobre a atividade de beneficiamento de algodão e, ainda, ao ganho de capital relativo a alienação de bens do ativo imobilizado (caminhões)”.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias, redator *ad hoc* do voto apresentado pelo conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto proferido pelo Conselheiro Relator, com o usual brilho que o caracteriza, entendeu a maioria do colegiado por dele divergir, em relação à questão do percentual de presunção aplicável à atividade de beneficiamento de algodão, de modo que me foi incumbida a tarefa de expor as razões para tanto, conforme fundamentos a seguir.

A primeira infração apontada no presente processo administrativo diz respeito ao percentual aplicado pela Recorrente, para a determinação das bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em relação às receitas auferidas por meio da sua filial situada no Município de Altas Garças (MT).

Para a autoridade fiscal, com base nas afirmações da Recorrente e de terceiros intimados, o resultado da atividade realizada na referida filial se enquadraria no Código 5201.00.20 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 4.502, de 2002, a seguir detalhada:

CÓDIGO NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA %
5201.00	ALGODÃO NÃO CARDADO NEM PENTEADO	
5201.00.20	Simplemente debulhado	NT

Deste modo, enquadrando-se o produto na condição NT (não tributado), o serviço realizado pela Recorrente não se enquadraria no conceito de industrialização, de modo que o percentual de presunção a ser aplicado para a determinação do Lucro Presumido seria de 32% (trinta e dois por cento) e não de 8% (oito por cento), como por ela adotado. Segue relevante trecho do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 447/455:

9. Tendo em vista o relatado anteriormente e considerando que a contribuinte não está enquadrada como **estabelecimento industrial**, eis que o algodão em pluma, quando do retorno às pessoas físicas produtoras classifica-se no código 5201.00.20 da TIPI, portanto produto NÃO TRIBUTADO, a receita bruta proveniente da prestação de serviços deveria ter sido tributada mediante a aplicação do coeficiente de 32% e não 8%. Em suma, na tributação do imposto de renda com base no lucro presumido, para que uma operação seja considerada industrialização (no caso o contribuinte considerou os serviços prestados como sendo **industrialização por encomenda**) pressupõe, necessariamente, a saída de **produto tributado** (ainda que isento ou tributado a alíquota zero), hipótese que não se enquadra a situação analisada (**saída de produto não tributado** N/T). É bom lembrar que nos anos de 2001 e 2002, para as operações envolvendo o algodão, foram emitidas notas fiscais de prestação de serviços (fls. 244 a 271 e 310 a 313).

O ínclito relator discorda do raciocínio adotado pela autoridade fiscal no lançamento, por entender, conforme sustentado pela Recorrente, que somente poderia ser considerada prestação de serviços aquelas atividades contidas na lista anexa à Lei Complementar nº 56, de 1987. Assim, na forma do item 72 da referida lista, estariam excluídos do conceito de serviços as atividades de beneficiamento, lavagem e secagem que se destinassem à industrialização ou comercialização. Não tendo sido averiguada a destinação dos produtos trabalhados pela Recorrente, estaria imperfeita a caracterização do fato gerador e seria impreciso o lançamento fiscal.

Com a devida vênia, equivocou-se o relator.

O percentual de presunção a ser aplicado na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), optante pela apuração com base no Lucro Presumido, encontra-se definido no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995:

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.

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

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

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

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

b) intermediação de negócios;

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

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

A par disso, a interpretação adotada pela Administração Tributária Federal foi no sentido de que, às atividades caracterizadas como comércio e indústria, não se aplica o percentual majorado previsto para as atividades de prestação de serviços em geral, ainda que incluam a prestação de serviços. Em sentido diverso, as prestações de serviço que não se caracterizem como industrialização estarão sujeitas à alíquota de trinta e dois por cento, para a determinação do Lucro Presumido.

Exemplificativamente, essa foi a lógica que fundamentou o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 26, de 2008:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, e tendo em vista o disposto no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e o que consta do processo nº 10168.002277/2007-01, declara:

Art. 1º Para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), consideram-se industrialização as operações definidas no art. 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, observadas as disposições do art. 5º c/c o art. 7º do referido decreto.

Art. 2º Fica revogado o ADI RFB nº 20, de 13 de dezembro de 2007.

No mesmo sentido, o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 1, de 2015, dentre outros atos:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso XXVI do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto nos arts. 518 e 519 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), no art. 38 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, no art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, no caput do art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, nos arts. 4º, 5º, e 7º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 - Regulamento do IPI, no Parecer Normativo RFB/COSIT nº 18, de 6 de setembro de 2013, no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 26, de 25 de abril de 2008, no § 3º do art. 21 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, e no e-Processo nº 13746.000116/2011-38, declara:

Art. 1º Para efeitos de determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, consideram-se industrialização as operações definidas no art. 4º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, observadas as disposições do art. 5º c/c o art. 7º do referido Decreto.

Art. 2º A operação de desbobinamento, endireitamento, corte e dobra dos rolos de ferro (aço) em que o produto final seja um artefato de ferro, bem como, a confecção de carcaça de ferro para concreto armado, configura industrialização (beneficiamento), e, conseqüentemente, aplicam-se à receita bruta decorrente dessa operação os percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido.

Art. 3º Ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em Soluções de Consulta ou em Soluções de Divergência emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.

Cabe observar que a Receita Federal até tentou incluir outros parâmetros para a caracterização da prestação de serviços em relação às operações de industrialização por encomenda, conforme se observa no revogado Ato Declaratório RFB nº 20, de 2007. Com o advento da Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 26, de 2008 (acima transcrito), continuou prevalecendo a posição já referida.

Observe-se, a partir dos citados atos interpretativos, que o critério adotado foi a observação de se as atividades desenvolvidas pelos contribuintes se inserem no conceito de industrialização previsto na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Esta é a razão, portanto, pela qual, nos presentes autos, a autoridade fiscal se esforçou para demonstrar que a atividade desenvolvida pela Recorrente não se enquadrava como industrialização. Comprovado tal fato, as receitas dos serviços prestados estão sujeitas à alíquota majorada.

Ao associar a caracterização da “prestação de serviços em geral”, conforme legislação do IRPJ/CSLL, à lista anexa à Lei Complementar nº 56, de 1987, olvida-se o relator que a mencionada lista se limita a definir os serviços sujeitos à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS/ISSQN). O fato, porém, de uma atividade não se incluir na referida lista não significa que não se caracterize como uma prestação de serviços. Basta se observar as diversas exceções contidas na citada lista e os outros serviços que, por definição constitucional, sujeitam-se à incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). As referidas atividades não deixam de ser prestação de serviços. Tão somente não se submetem à tributação por meio do ISS/ISSQN.

A independência da definição das bases de cálculo dos tributos federais em relação aos tributos estaduais/municipais regulados pela referida legislação fica explícita no Parecer Normativo Cosit nº 18, de 2013, cuja conclusão é a seguinte:

10. Diante do exposto, conclui-se que o fato de serviços constarem da lista anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, ou à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, é irrelevante para determinar a não incidência do IPI, caso tais serviços se caracterizem como operações de industrialização.

Neste sentido, não era relevante ao caso a observância da legislação referente ao ISS/ISSQN. O fundamental era se saber, inicialmente, se a atividade prestada pela Recorrente

era uma prestação de serviços (algo que jamais foi posto em dúvida). Após isso, se tal prestação de serviços se revestiria da condição de industrialização. Comprovado pela autoridade fiscal que as atividades desempenhadas pela Recorrente não se amoldam ao conceito de industrialização, tratam-se de serviços sujeitos às alíquotas majoradas para a determinação das bases de cálculo do IRPJ/CSLL, segundo o regime do Lucro Presumido.

A Recorrente ainda sustenta que a atividade por ela realizada seria de beneficiamento do algodão, de maneira que se amoldaria ao conceito de industrialização. Tal questão, contudo, já foi bem explorada tanto no TVF quanto na decisão de primeira instância, não cabendo razão à Recorrente.

Nos termos dos art. 4º e 8º do Decreto nº 4.544, de 2002,

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

[...]

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

[...]

Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

Da conjugação dos referidos dispositivos, chega-se à conclusão de que:

- (i) a atividade de beneficiamento que resulte em produtos tributados pelo IPI (ainda que submetidos a alíquota zero ou isentos) caracteriza industrialização;
- (ii) a atividade de beneficiamento que resulte em produtos não tributados pelo IPI (NT) não caracteriza industrialização.

Com bastante propriedade, Florence Haret esclarece o tema:

O beneficiamento traz uma série de dúvidas pois em muito se aproxima da industrialização rudimentar. Existem diversos tipos de beneficiamentos, conforme se depreende do Art. 165, § 1º e 2º, da IN SRF 971/2009: o beneficiamento industrialização, sujeito ao IPI, e o beneficiamento rudimentar, fora do campo de atuação do IPI.

O beneficiamento que faz parte de um processo maior de industrialização é inserido no contexto do IPI, tal como uma fase do processo produtivo. Quando a atividade de beneficiamento constituir parte da atividade econômica principal ou fase do processo produtivo, e concorrer, nessa condição, em regime de conexão funcional, para a consecução do objeto da sociedade é beneficiamento industrialização e há incidência de IPI.

Quando, por outro lado, ocorre a primeira modificação ou o preparo dos produtos de origem animal ou vegetal, realizado diretamente pelo próprio produtor rural pessoa

física, há o beneficiamento rudimentar. Nesse caso, não está sujeito à incidência do IPI, pois há um processo simples ou pouco sofisticado, feito pelo produtor rural, com o fim de o seu resultado ser posto à venda ou industrialização posterior, sem retirar a característica original da produção rural. São exemplos de beneficiamento rudimentar, fora da incidência do IPI, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pelagem, descascamento, debulhação, secagem, socagem e lenhamento, dentre outros. (HARET, Florence. Tributação no agronegócio. 2ª ed. São Paulo: IDEA, 2015. P. 150-151)

No caso da Recorrente, é realizado um serviço de beneficiamento sobre os produtos agrícolas por ela recebidos, mas tal atividade não caracteriza industrialização, já que os produtos resultantes estão excluídos do campo de incidência do IPI.

Correta, portanto, a conclusão dos julgadores de primeira instância no sentido de que: “considera-se prestação de serviço a simples separação da pluma do algodão de seu caroço”, sujeita ao percentual de 32% (trinta e dois por cento) para a apuração da base de cálculo do IRPJ.

Deste modo, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário quanto a tal matéria.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo

Além dos fundamentos já expostos no voto vencedor, considero necessário manifestar o meu entendimento acerca do tratamento aplicável ao ganho de capital na alienação de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica optante pelo Lucro Presumido.

Como relatado, a segunda infração a ser apreciada diz respeito ao ganho de capital na alienação de veículos contabilizados no ativo imobilizado da Recorrente, ao longo dos anos-calendários de 2001 a 2003. Mais precisamente, diz respeito a saber se, na apuração do ganho de capital, os custos de aquisição dos referidos bens devem ser diminuídos das respectivas depreciações acumuladas.

Para a autoridade fiscal,

Em se tratando de empresa que, desde o início de suas atividades, optou pelo regime de tributação com base no lucro presumido, a depreciação deve ser considerada como utilizada. A opção pelo lucro presumido, independentemente de sua contabilização, pressupõe a utilização de todos os encargos (custos e despesas).

Conforme o art. 521 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99):

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). (Destacou-se)

O tema suscita controvérsias e, ao lado do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, tive a oportunidade de abordá-lo em obra acadêmica². Em síntese, há duas linhas de interpretação:

- 1) Para alguns, tal qual adotado pela autoridade fiscal, na apuração do IRPJ com base no Lucro Presumido, todos os custos/despesas suportados pela pessoa jurídica já estão considerados quando da definição do percentual de presunção. Deste modo, o custo do bens alienados deve sofrer a dedução da respectiva depreciação, de modo a evitar o aproveitamento em duplicidade. Além disso, a definição do custo contábil a ser utilizado na apuração do ganho de capital estaria expresso na legislação e levaria em consideração a depreciação, quando o bem alienado estivesse sujeito a esta. Tal foi a lógica adotada no Acórdão nº 1402-001.787, de 2014, e 9101-004.436, de 2019;
- 2) De outra parte, há aqueles que entendem que a depreciação somente deve ser considerada no momento da alienação do bem, se a pessoa jurídica se aproveitou da respectiva despesa, na apuração do IRPJ devido, no período de apuração em que incorrida. Tal raciocínio embasou as decisões que resultaram nos Acórdãos nº 1302-000.551, de 2011, 1301-003.022, de 2018, e 9101-005.436, de 2021.

Divergindo do eminente relator, considero que deve haver a consideração dos valores de depreciação relacionados aos bens alienados.

Em primeiro lugar, conforme destacado no texto acima transcrito, na legislação do Imposto de Renda, estabelece-se que o “ganho de capital [...]corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo **valor contábil**”. (destacou-se)

² PINTO, Fernando Brasil de Oliveira; FIGUEIREDO, Paulo Henrique Silva. A apuração do ganho de capital no lucro presumido. In: PINTO, Alexandre Evaristo; DANIEL NETO, Carlos Augusto; RIBEIRO, Diogo Diniz. PINTO, Fernando Brasil de Oliveira. Direto do CARF: escritos analíticos sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1. ed. São Paulo: Amanuense, 2020, p. 149-156.

Tal assertiva não deve ser desconsiderada. Se o legislador fez a opção pelo termo “valor contábil” em lugar de “custos de aquisição”, como utilizado no §4º do mesmo dispositivo legal, não há como o intérprete ignorar tal fato.

E, para tal propósito, o termo “valor contábil” é aquele previsto no art. 31, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e repetido no art. 418, §1º, do RIR/99:

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).

§1ºRessalvadas 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, §1º).

O fato de o mencionado dispositivo estar incluído no Subtítulo dedicado ao Lucro Real não torna a referida definição exclusiva para tal sistemática. O dispositivo aborda a apuração de resultados não operacionais que devem ser submetidos ao IRPJ, tal qual o art. 521 do RIR/99. Não faz qualquer sentido se entender que os conceitos deveriam ser distintos a depender da sistemática. Aliás, caso o fosse, caberia ao legislador apontar tal distinção. O que não fez.

Além disso, a expressão “se for o caso” diz respeito ao fato de os bens relacionados à apuração do ganho de capital estarem, ou não, sujeitos à “depreciação, amortização ou exaustão acumulada”.

Deste modo, o valor a ser considerado deve ser aquele correspondente ao custo de aquisição deduzido das amortizações previstas na legislação.

Tal argumento é reforçado, também, pelo silêncio do legislador. Caso quisesse fazer a opção sustentada pelos defensores da segunda linha hermenêutica acima exposta, teria deixado isto expreso, como realizado nas ressalvas efetuadas nos §§ 3º e 4º do texto legal. Neste caso, a opção por não mencionar as depreciações nos citados parágrafos é muito eloquente.

A amparar o referido entendimento, diversos atos normativos, a exemplo da Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 68, de 18 de abril de 2013; as Soluções de Consulta COSIT nº 48, de 19 de fevereiro de 2014, 166, de 14 de dezembro de 2016, nº 75, de 23 de janeiro de 2017, e nº 285, de 26 de dezembro de 2018.

Deste modo, mais uma vez, peço vênia para divergir do conselheiro relator, votando por provimento ao Recurso Voluntário quanto à matéria em questão.

Demais matérias

Em relação às demais matérias tratadas no voto do relator, concordo integralmente com os seus fundamentos e conclusão pelo não provimento do recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo