

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

Processo n° 13971.000144/2004-62
Recurso n° 155.691 Voluntário
Acórdão n° 1102-00.227 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de julho de 2010
Matéria LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL.
Recorrente ERICA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida DRJ/FLORIANÓPOLIS - SC

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

Ementa:

LUCRO PRESUMIDO. RECEITAS SUJEITAS A PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. EMPRESA COM ATIVIDADE DE ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS E DE PARTICIPAÇÃO.

Nos termos do art. 15, § 1º, inciso III, alínea 'c', da Lei nº 9.249/95, somente as receitas decorrentes das atividades de administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza se submetem ao percentual de 32%, o que não alcança, portanto, as receitas provenientes da alienação destes mesmos bens e direitos.

LUCRO PRESUMIDO. ACRÉSCIMOS À BASE DE CÁLCULO.

Os ganhos de capital, e os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, entre outros, devem ser acrescidos à base de cálculo do imposto, nas empresas tributadas pelo lucro presumido.

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS.

A alienação de participações societárias integrantes do ativo permanente submete-se à apuração de ganho de capital (receita não operacional); a alienação de participações societárias integrantes do ativo circulante submete-se às mesmas normas de incidência do imposto de renda aplicáveis aos demais rendimentos e ganhos líquidos resultantes de operações no mercado financeiro, como receita operacional.

ALIENAÇÃO DE APLICAÇÕES EM OURO.

A alienação de aplicações em ouro ativo financeiro, integrantes do ativo permanente, submete-se à apuração de ganho de capital (receita não operacional); a alienação de aplicações em ouro ativo financeiro, integrantes do ativo circulante, submete-se às mesmas normas de incidência do imposto

de renda aplicáveis aos demais rendimentos e ganhos de capital resultantes de operações no mercado financeiro, como receita operacional.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS APÓS 31/12/1995. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal para atualização dos bens e direitos adquiridos após 31/12/1995. A correção monetária das demonstrações financeiras foi expressamente extinta pelo art. 4º da Lei nº 9.249/95.

AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. INOCORRÊNCIA.

Demonstrado que o valor levado à tributação resulta da diferença entre a base de cálculo apurada pelo fisco e a que foi declarada na DIPJ pela contribuinte, resulta que o imposto calculado pela contribuinte, ainda que de forma equivocada, já se encontra abatido no lançamento fiscal efetuado.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

Ementa:

LUCRO PRESUMIDO. RECEITAS SUJEITAS A PERCENTUAL PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. EMPRESA COM ATIVIDADE DE ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS E DE PARTICIPAÇÃO.

Somente as receitas decorrentes das atividades de administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza se submetem ao percentual de presunção sobre a receita bruta, o que não alcança, portanto, as receitas provenientes da alienação destes mesmos bens e direitos. Este percentual, que era de 12%, até agosto de 2003, foi elevado para 32%, a partir de setembro de 2003, pelo art. 22 da Lei nº 10.684/2003.

LUCRO PRESUMIDO. ACRÉSCIMOS À BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

Os ganhos de capital, e os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, entre outros, devem ser acrescidos à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, nas empresas tributadas pelo lucro presumido.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

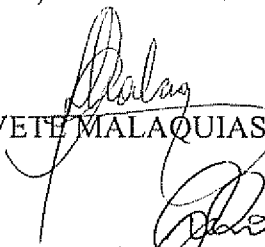
Ementa:

INTERPRETAÇÃO BENIGNA. ART. 112 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

O destinatário do comando previsto no art. 112 do CTN é o aplicador da lei: seja o Auditor Fiscal, no momento da autuação, seja o julgador administrativo ou judicial, por ocasião do julgamento. A simples divergência de interpretações entre a Receita Federal e o contribuinte não dá margem à aplicação do dispositivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Presidente.


JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ - Relator.

EDITADO EM: 01 SET 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente), João Carlos de Lima Júnior (Vice-Presidente), João Otávio Opperman Thomé (Relator), Silvana Rescigno Guerra Barreto, José Sérgio Gomes (Suplente Convocado), e Manoel Mota Fonseca (Suplente Convocado).

Relatório

Adoto o relatório da autoridade julgadora de primeira instância:

“Por meio dos Autos de Infração, às folhas 258 a 275 e 585 a 601, foram exigidas da interessada acima qualificada, as importâncias de R\$ 2.977.426,08 (dois milhões, novecentos e setenta e sete mil, quatrocentos e vinte e seis reais, e oito centavos) e R\$ 1.524.853,79 (um milhão, quinhentos e vinte e quatro mil, oitocentos e cinquenta e três reais, e setenta e nove centavos), a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, respectivamente, acrescidas de multa de ofício e de juros de mora, relativamente aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003.

No “Termo de Verificação Fiscal” (fls. 243 a 254), a autoridade autuante revela que, no período fiscalizado, a empresa atuou de forma significativa no mercado de renda variável, tendo efetuado diversas alienações de investimentos computados em seu ativo permanente, representados em ações e ouro que possuía.

Nos três anos fiscalizados, a empresa optou pela tributação com base no lucro presumido. Entretanto, o ganho de capital na alienação de ouro e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições, deveria ser adicionado ao lucro presumido, conforme arts. 521 e 522 do RIR/99. Todavia, a contribuinte submeteu a receita auferida nessas operações ao coeficiente de apuração do lucro presumido (32%).

Deste modo foi elaborado demonstrativo, no qual foi apurado o ganho de capital em cada uma das alienações de ações e de ouro integrantes do ativo permanente da empresa. Confrontando-se o lucro presumido apurado pela empresa com o calculado pela fiscalização, verificou-se insuficiência na base de cálculo do imposto de renda declarado pela contribuinte em todos os trimestres dos anos fiscalizados.

No que pertine à CSLL, a fiscalização relata (fls. 570 a 581) que sobre as receitas obtidas na alienação dos investimentos analisados, a empresa aplicou o coeficiente de 12% definido no art. 20 da Lei nº 9.249/95. Esse percentual foi elevado para 32% a partir de setembro de 2003, conforme alteração realizada pelo art. 22 da Lei nº 10.684/2003. Entretanto, defendem que a legislação determina a adição do ganho de capital à base de cálculo da CSLL, em conformidade com o inciso II do art. 29 da Lei nº 9.430/96.

O auto de infração de CSLL figurava no processo nº 13971.000143/2004-18, mas por estar amparado pelos mesmos elementos de prova do auto de infração de IRPJ, referido processo foi juntado ao presente em que consta o auto de infração de IRPJ, por força do disposto na Portaria SRF nº 6.129, de 2 de dezembro de 2005.

Inconformada, a autuada apresentou a impugnação de fls. 277 a 303, contra o lançamento de IRPJ, na qual alega, em síntese, que:

- O contrato social da empresa impugnante prevê como objeto social a administração de bens próprios e a participação em outras sociedades, de modo que

é autorizada a cessão e a venda desses bens e direitos. Essas operações figuram no rol de suas atividades operacionais;

- As operações de alienações de investimentos computados no ativo permanente da empresa não eram esporádicas, tratando-se de atividade normal sua, tanto que a própria fiscalização apurou a realização de “diversas alienações” no período;

- Independentemente da classificação contábil a que estejam sujeitos os bens de propriedade da contribuinte fiscalizada, outra natureza jurídica não se poderá imputar as receitas daí advindas que não seja a de receitas operacionais, sendo o respectivo lucro, conseqüentemente, um lucro operacional, estando, pois, sujeito à base de incidência presumida estipulada na legislação;

- Desta forma, rejeita o entendimento sustentado na fiscalização de que as receitas auferidas pela empresa com a venda de seus bens (ouro) e participações societárias “não se enquadram no conceito de receita bruta estampado no artigo 224 do Regulamento do Imposto de Renda não se sujeitando ao percentual de 32% para determinação do lucro presumido, definido no artigo 519 do regulamento citado”;

- A receita operacional nada mais é do que uma parcela integrante da receita bruta. Acerca do conceito de receita bruta há decisão emanada da própria Secretaria da Receita Federal (7ª RF, nº 148/98) segundo a qual a “receita bruta significa aquela obtida pela empresa mediante atividade que constitua seu objeto social, seja por menção expressa de seus atos constitutivos, seja pela realidade fática da sociedade”;

- O fato de as operações estudadas serem classificadas contabilmente no ativo permanente da pessoa jurídica, em grupo de investimentos, não lhes altera a específica natureza jurídica da receita ou resultado por elas gerada, em nada influenciando na relação jurídica sua posição contábil;

- A circunstância de o ouro e participações societárias de propriedade da empresa permanecerem em seu poder, no ativo, até o término do ano-calendário seguinte, não altera a natureza jurídica das operações de alienação desses bens realizadas, não desconstitui sua característica de atividade operacional, nem desfigura a qualificação jurídica da receita auferida, de receita operacional ou bruta;

- A própria realidade de mercado muitas vezes torna desaconselhável a alienação de certas ações, haja vista, por exemplo, conturbações políticas ou econômicas, que venham a afetar a sua cotação em bolsa de valores. Nesse ambiente, mais vantajoso para a empresa seria a percepção dos dividendos a que faz jus;

- O primado da livre iniciativa (CF/88, arts. 1º, IV, e 170, caput, e inc. IV) vedaria a atribuição de regimes jurídicos Tributários a essas alienações tendo-se por critério o fator tempo, eis que não se apresenta ele idôneo como discrimen válido a justificar qualquer diferença de tratamento;

- O critério imposto pela legislação de segregação dos resultados pelas atividades realizadas pelas empresas, seria inconstitucional, pois afrontaria o princípio da capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º);

- A não atualização ao longo dos anos do custo de aquisição do ouro e das participações societárias alienadas pela empresa impugnante, acarreta a deturpação

da base de cálculo do imposto exigido, uma vez que já são conhecidos e até mesmo elevados os índices de inflação acumulados nos períodos considerados;

- O fiscal silenciou e tampouco demonstrou se abateu ou deduziu do imposto recalculado o valor do imposto que “acabou excedendo a base de 32% anterior, circunstância que pende de esclarecimento no auto de infração que ante a dúvida gerada lhe retira a liquidez e certeza, tornando-o imprestável para cobrança e suscetível de anulação”;

- O valor do IRPJ somado ao valor da CSLL, incidentes sobre a mesma base de cálculo mensurada alcança um montante total de aproximadamente R\$ 9.300.000,00, o que permite concluir que a exigência fiscal pretendida implica no vedado confisco dos valores tributados;

- A multa aplicada assume feições confiscatórias. Impõe-se a redução da multa exigida aos níveis permitidos pelo ordenamento pátrio, respeitando-se o percentual de 30%, conforme precedente do STF;

- Quanto aos juros de mora cobrados, é unânime o entendimento de que a única espécie de juros apta a onerar os créditos tributários, conforme expressamente consignado pelo CTN, é a de juros de mora. Ocorre que a taxa Selic não preenche os requisitos apontados para a legítima incidência como juros nos créditos tributários, sendo sua exigência a este título totalmente ilegal e inconstitucional.

Pugna, por fim, pela produção de todos os meios de prova necessárias ao deslinde da controvérsia instaurada.

Às fls. 603 a 629, a atuada apresentou impugnação ao auto de infração de CSLL, na qual expõe argumentos de mesmo teor acima relatado.”

A 4ª Turma da DRJ/Florianópolis manteve o lançamento fiscal, por entender estar caracterizado que, no caso dos bens alienados cuja natureza da receita está em litígio, a intenção da empresa não era de alienação, uma vez que ela os registrou no ativo permanente, por ocasião da sua aquisição.

Fundamentou ainda sua decisão no Parecer Normativo CST nº 108, de 31/12/78, o qual, no intuito de dirimir dúvidas quanto aos critérios para a classificação, na escrituração comercial, de determinadas contas, determina que a intenção de permanência seja presumida sempre que o valor registrado no ativo circulante não for alienado até a data do balanço do exercício seguinte àquele em que tiver sido adquirido.

Quanto à atualização monetária, observou que não há mais previsão legal para isto relativamente aos bens e direitos adquiridos após 31/12/1995.

Quanto à alegação de que não haveria liquidez e certeza no crédito tributário devido ao fato de a autoridade fiscal não ter demonstrado se abateu ou deduziu do imposto recalculado o valor do imposto por ela recolhido, observou a autoridade julgadora que os demonstrativos de apuração do IRPJ (fls. 257) e CSLL (fls. 584), anexos aos respectivos Termos de Verificação Fiscal são bastante claros, demonstrando que o valor que foi levado à tributação resulta da diferença entre a base de cálculo apurada pelo fisco e a que foi declarada na DIPJ pela contribuinte, de modo que o imposto calculado pela contribuinte, ainda que de forma equivocada, já se encontra abatido no lançamento fiscal efetuado.

Quanto às alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade relativas ao critério de separação dos resultados, bem como à falta de atualização monetária do custo, ao caráter confiscatório da multa e do total do crédito tributário, e à cobrança de juros de mora

com fundamento na taxa Selic, observou a DRJ que não podem os julgadores administrativos negar validade às leis e normas administrativas.

Inconformada com esta decisão, a interessada ingressou com recurso voluntário a este Conselho, fls. 674 a 707, no qual repisa todos os seus argumentos anteriormente expostos e mais o seguinte:

- *“Ainda pior é a confirmação de tal procedimento pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, amparando a pretensão fazendária com base em simples presunção estabelecida por meio de simples Parecer Normativo (PN CST nº 108, de 31/12/78), no sentido de que será presumida a intenção de permanência sempre que o valor registrado no ativo não for alienado até a data do balanço do exercício seguinte àquele em que tiver sido adquirido.”* A recorrida defende que, por se tratar de presunção simples, esta deve ser provada para que seja válida e eficaz, e que, *“no caso dos autos não há nenhum prova no sentido de que a recorrente teria o interesse de manter no seu patrimônio - em caráter permanente — as ações decorrentes de sua participação em outras sociedades e os investimentos em ouro, única hipótese em que seria hábil a tributação como ganho de capital.”*

- o artigo 521, § 1º do RIR/99, citado como fundamento legal da autuação, é inaplicável ao caso por não ter base legal, tanto que o próprio regulamento não cita o seu embasamento legal. Defende que *“o texto normativo em questão guarda relação única e exclusivamente com o pagamento por estimativa no regime de apuração do IRPJ e da CSL pelo lucro real, hipótese de todo diversa daquela examinada no presente lançamento, a luz do quanto se extrai do artigo 32 da Lei nº 8.981/95”*. E que, por outro lado, *“o art. 25 da Lei nº 9.430/95 —, que dispõe sobre a sistemática de apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido —, não determina que as receitas de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro correspondam à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil, ...”*;

- a multa aplicada, de 75%, com fundamento legal no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/95, deve ser afastada pela interpretação benigna prevista no art. 112 do CTN, uma vez que ela não decorre nem da falta de pagamento do tributo, nem do pagamento ou recolhimento do tributo após o vencimento, nem da falta de declaração, e nem de declaração inexata, mas sim *“de divergência entre fisco e contribuinte quanto ao enquadramento legal dos fatos. A Receita Federal entende que a receita obtida deve ser enquadrada como ganho de capital e a Recorrente, por outro lado, está definitivamente convencida de que a receita apurada não é ganho de capital porque foi auferida no exercício de suas atividades, portanto, trata-se de receita operacional sujeita à base de cálculo presumida do IRPJ e da CSL.”* Portanto, plenamente caracterizada *“fundada divergência quanto (a) à capitulação legal do fato (se, diante do fato, é aplicável o art. inciso I ou o inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/96), (b) bem como em relação ao próprio fato que originou a multa (se a recorrente auferiu receita operacional ou ganho de capital).”*

Posteriormente à protocolização do recurso, apresentou requerimento, o qual foi juntado ao processo administrativo, com a finalidade de noticiar que a própria Secretaria da Receita Federal, por meio de decisão proferida em caso semelhante, teria recentemente reconhecido que existem bens que, a despeito de estarem contabilizados no ativo permanente, guardam relação com as atividades desenvolvidas pela empresa, nos termos do seu objeto social, e não demandam a apuração do correspondente ganho de capital. Desta forma, a recorrente entende que a Receita teria confirmado o raciocínio por ela manifestado. A decisão referida é a Solução de Consulta nº 139, de 29 de agosto de 2006, proferida pela Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal, que está assim ementada:

“EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. BENS PASSIVEIS DE INTEGRAR O ATIVO CIRCULANTE E O ATIVO IMOBILIZADO. TRANSFERÊNCIA DE CONTAS. A empresa optante pelo lucro presumido que comercializa bens suscetíveis de serem contabilizados tanto no ativo permanente como na conta estoques, em virtude de suas atividades desenvolvidas constarem, em ambos os casos, de seu objeto social pode transferir da primeira conta para segunda o respectivo bem a ser destinado para futura comercialização sem a necessidade de apurar o correspondente ganho de capital contanto que seja adotado um conjunto de procedimentos sistematizados, baseados nas normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos.”

É o relatório.



Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

A interessada foi cientificada da decisão de primeira instância em 10/11/2006, conforme AR de fls. 673, e apresentou recurso em 11/12/2006, fls. 674. Sendo o dia 10/11/2006 uma sexta-feira, a contagem do prazo somente iniciou-se na segunda-feira, dia 13. Deste modo, tempestivo o recurso, devendo ser conhecido.

Consoante o relato feito, o cerne da divergência encontra-se no correto tratamento a ser dado às alienações de participações societárias e de aplicações em ouro feitas pela recorrente, que é tributada pelo lucro presumido: se receitas sujeitas a percentual de presunção para apuração do lucro a ser submetido ao imposto, ou se receitas a serem acrescidas diretamente à base de cálculo do imposto. Para a total elucidação da matéria, importa saber se influenciam na eleição do tratamento a ser dado os seguintes pontos:

- a) o fato de o contrato social da recorrente prever como objeto social a administração de bens próprios e a participação em outras sociedades;
- b) o fato de as referidas participações societárias e aplicações em ouro terem sido registradas pela recorrente como investimentos integrantes do seu ativo permanente.

O art. 25 da Lei nº 9.430/96 assim dispõe:

“Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - 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 inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.”

Como se pode observar, este artigo confere um alcance bastante amplo no tocante às receitas da pessoa jurídica, de modo que, se uma receita não se enquadrar no seu inciso I, fatalmente haverá de se enquadrar no seu inciso II, uma vez que este alcança “as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior.”

Para verificar a quais receitas deve ser aplicado o percentual de presunção, muito embora o inciso I refira-se expressamente apenas aos artigos 15 da Lei nº 9.249/95 e 31 da Lei nº 8.981/95, é necessário ampliar um pouco a análise a fim de compreender a sistemática em sua completude.

Assim dispõe o 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 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 e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa, (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

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).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 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)''

Portanto, o artigo em questão determina a aplicação de diversos percentuais à receita bruta, e determina também a observação do disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981/95.

Importa diretamente à análise que se quer fazer os artigos 31 e 32, motivo pelo qual abaixo os reproduzo:

"Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Art. 32. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma dos arts. 28 ou 29, para efeito de incidência do Imposto de Renda de que trata esta seção.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados na forma dos arts. 65, 66, 67, 70, 72, 73 e 74, decorrentes das operações ali mencionadas, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial.

§ 2º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas na forma do art. 72 corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil."

Observa-se, portanto, que estes dois artigos contemplam a mesma dicotomia que o art. 25 da Lei nº 9.430/96, ou seja, se uma receita não se enquadrar no artigo 31, fatalmente haverá de se enquadrar no artigo 32, uma vez que este alcança *"as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior."*

A propósito, o § 2º do artigo 32 expressamente menciona como submetidas à disciplina do seu *caput* *"o ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas na forma do art. 72"*, i.e., aplicações em ouro quando este não é considerado ativo financeiro (pois se fosse ativo financeiro, sua alienação seria considerada operação de renda variável).

Ou seja, por exclusão, conclui-se que no caso das duas citadas receitas não pode ser aplicada a disciplina do art. 31.

É certo que estes artigos da Lei nº 8.981/95 estavam vinculados diretamente à determinação do imposto de renda devido mensalmente por estimativa (os artigos 27 a 35 compõem a Seção II da Lei, denominada “Do Pagamento Mensal do Imposto”). Contudo, o § 2º do art. 44 da mesma Lei, ao tratar da opção pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido, dispõe que:

“Art 44 (omissis)

§ 2º Na hipótese deste artigo, o Imposto de Renda devido, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês (arts. 27 a 32) será considerado definitivo.”

Ou seja, tanto no caso do lucro real, quanto do lucro presumido, a Lei nº 8.981/95 determinou expressamente que as receitas decorrentes de alienação de bens do ativo permanente, e de ouro não considerado ativo financeiro, deveriam ser tratadas não conforme a disciplina do art. 31, mas sim conforme a do art. 32, i.e., acréscimo à base de cálculo do imposto.

Voltando então à análise do art. 15 da Lei nº 9.249/95, o que na verdade implica avançar no tempo, vemos que este artigo, a par de promover uma revisão nos percentuais de presunção aplicáveis à receita bruta — os quais antes eram estabelecidos pelo art. 28 da Lei nº 8.981/95 —, continua a fazer expressa ressalva quanto ao fato de que há outras receitas que devem ter tratamento distinto e específico, como é o caso das receitas decorrentes de alienação de bens do ativo permanente, e de ouro não considerado ativo financeiro. Isto porque há nele expressa menção à observação do disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981/95. Ou seja, tais receitas continuam expressamente a não fazer parte das receitas submetidas à disciplina do art. 31 da Lei nº 8.981/95.

Posteriormente, veio a Lei nº 9.430/96, que ao tratar do lucro presumido no seu artigo 25, já antes reproduzido, novamente referiu que os percentuais de presunção seriam aplicáveis somente às receitas contidas na definição do art. 31 da Lei nº 8.981/95 (inciso I do art. 25) e reproduziu, no seu inciso II, a disciplina aplicável àquelas receitas citadas no art. 32 da Lei nº 8.981/95. Na verdade, o art. 25 da Lei nº 9.430/96 ampliou o rol de receitas às quais deveria ser aplicado o tratamento de acréscimo à base de cálculo do imposto. Isto porque o § 1º do art. 32 da Lei nº 8.981/95 expressamente excluía deste tratamento os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável (literalmente “rendimentos tributados na forma dos arts. 65, 66, 67, 70, 72, 73 e 74” da referida Lei), os quais à época tinham a sua tributação na fonte considerada definitiva, no caso de pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido. Contudo, a partir da Lei nº 9.430/96, estas receitas foram expressamente citadas no inciso II do art. 25. Assim, a partir deste diploma legal, também as aplicações em ouro considerado ativo financeiro, que é uma aplicação financeira de renda variável, passaram a sofrer acréscimo à base de cálculo do imposto devido pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido.

Feita esta digressão e análise sistemática da legislação tributária, pode-se enfrentar melhor a questão de definir, afinal, a quais receitas deve-se dar o tratamento previsto no inciso I do art. 25 da Lei nº 9.430/96 (aplicação de percentual de presunção do lucro) e a quais receitas deve-se dar o tratamento previsto no inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/96 (acréscimo à base de cálculo).

A recorrente sustenta que o seu contrato social prevê como objeto social a administração de bens próprios e a participação em outras sociedades, cláusula esta a qual, por óbvio, a autoriza também a ceder e/ou vender esses bens, e que, portanto, a receita decorrente destas atividades há de ser interpretada como receita bruta à luz do art. 31 da Lei nº 8.981/95, logo submetida aos percentuais de presunção previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95, no caso, especificamente ao percentual de 32%, por força do seguinte comando:

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:

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

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

Uma leitura acurada do referido dispositivo indica que, entre as receitas que devem ser submetidas ao percentual de 32%, não se encontram aquelas decorrentes da alienação dos bens e direitos ali citados, conclusão esta reforçada por outros dispositivos legais, senão vejamos.

No caso de alienação de um imóvel, por exemplo, pertencente ao ativo permanente de uma empresa, seja como ativo imobilizado ou investimento, o tratamento específico no lucro presumido está previsto no inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/96, por se tratar de ganho de capital:

"Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - 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 inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período."

Já no caso de alienação do mesmo imóvel, porém pertencente ao ativo circulante — caso de uma empresa cuja atividade seja imobiliária —, o tratamento específico no lucro presumido está previsto no art. 30 da Lei nº 8.981/95, c/c art. 15, *caput*, da Lei nº 9.249/95, de modo que a esta receita aplica-se o percentual de 8%, e não o de 32%.

Igual raciocínio é aplicável também à alienação de bens móveis: se integrantes do ativo permanente, serão tributados como ganho de capital, ao abrigo do inciso II

do art. 25 da Lei nº 9.430/96; se integrantes do circulante, serão tributados à alíquota de 8% prevista no *caput* do art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Igual raciocínio, ainda, por fim, é aplicável também à alienação de participações societárias, objeto do presente recurso: se integrantes do ativo permanente, serão tributadas como ganho de capital, ao abrigo do inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/96; se integrantes do circulante, na forma de aplicações financeiras, serão tributadas como ganhos líquidos auferidos em operações de renda variável, ao abrigo do mesmo inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/96.

E, da mesma forma, no caso de alienação das aplicações em ouro, considerado ativo financeiro, também objeto do presente recurso: se integrantes do ativo permanente, serão tributadas como ganho de capital, ao abrigo do inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/96; se integrantes do circulante, na forma de aplicações financeiras, serão tributadas também como ganho de capital, ao abrigo do mesmo inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/96. Para que não restem dúvidas, confira-se o teor do que dispõe a Lei nº 7.766/89, que dispõe sobre o tratamento tributário do ouro, ativo financeiro:

“Art 13 os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de operações com ouro, ativo financeiro, sujeitam-se às mesmas normas de incidência do imposto de renda aplicáveis aos demais rendimentos e ganhos de capital resultantes de operações no mercado financeiro.”

Concluindo o raciocínio, no caso de alienação de participações societárias e de aplicações em ouro, considerado ativo financeiro, que são o objeto do presente recurso, é irrelevante se as mesmas são consideradas integrantes do ativo permanente ou não, visto que em ambos os casos as receitas dali decorrentes estariam sujeitas ao mesmo tratamento tributário previsto no inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/96, e que se encontra reproduzido no art. 521 do RIR/99, que é o dispositivo legal citado pela autoridade fiscal autuante.

De qualquer forma, creio não merecer reparos o enquadramento destas como parte do ativo permanente, grupo investimentos. Aliás, não apenas a autoridade fiscal assim entendeu, como a própria recorrente assim as registrou em sua contabilidade.

É o fato de o contrato social da recorrente prever como objeto social a administração de bens próprios e a participação em outras sociedades também não a socorre, pois o art. 15, § 1º, inciso III, alínea ‘c’, da Lei nº 9.249/95, estabelece que somente as receitas decorrentes das atividades de *“administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza”* se submetem ao percentual de 32%, o que não alcança, portanto, as receitas provenientes da alienação destes mesmos bens e direitos.

A este respeito, é importante que se ressalte que, nos termos da Lei, não são todas as receitas operacionais que obrigatoriamente tem de ser submetidas a algum percentual de presunção do lucro. Ou seja, é de se rejeitar as argumentações, tão recorrentemente difundidas em nosso meio, de que o inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/96 trata exclusivamente de receitas não operacionais, e que, se uma receita for operacional, então a ela necessariamente se deve aplicar um percentual de presunção. Na verdade, são várias as receitas operacionais que devem ser acrescidas diretamente à base de cálculo do imposto. É o caso dos rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, das multas ou vantagens decorrentes de rescisão de contrato, dos juros sobre o capital próprio auferidos, e das variações monetárias ativas, apenas para citar alguns.

Quanto à alegação de que a não atualização ao longo dos anos do custo de aquisição do ouro e das participações societárias alienadas pela recorrente teria acarretado a deturpação da base de cálculo do imposto, que estaria assim indevidamente majorada, cumpre observar que a correção monetária das demonstrações financeiras foi expressamente extinta pelo art. 4º da Lei nº 9.249/95, com vigência a partir de 01/01/1996. Portanto, não há mais previsão legal para atualização quanto aos bens e direitos adquiridos após 31/12/1995, como é o caso dos autos.

Quanto à alegação de que não haveria liquidez e certeza no crédito tributário devido ao fato de a autoridade fiscal não ter demonstrado se abateu ou deduziu do imposto recalculado o valor do imposto por ela recolhido, este ponto já foi adequadamente enfrentado pela autoridade julgadora de primeira instância. Os demonstrativos de apuração do IRPJ (fls. 257) e da CSLL (fls. 584), anexos aos respectivos Termos de Verificação Fiscal, são suficientemente claros e demonstram que o valor que foi levado à tributação resulta da diferença entre a base de cálculo apurada pelo fisco e a que foi declarada na DIPJ pela contribuinte. Portanto, o imposto calculado pela contribuinte, ainda que de forma equivocada, já se encontra devidamente abatido no lançamento fiscal efetuado, que assim não apresenta mácula.

Quanto às demais alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade, seja quanto à inviabilidade de segregação da renda para fins de incidência do imposto, seja quanto ao caráter confiscatório da multa, seja quanto à cobrança de juros de mora com fundamento na taxa Selic, cumpre observar o disposto nas seguintes súmulas:

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

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Quanto à Solução de Consulta nº 139, de 29 de agosto de 2006, proferida pela Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal, e citada pela recorrente, é sabido que a mesma não alcança a recorrente, pois produz efeitos somente com relação à consulente. De qualquer sorte, nela o que estava em foco era a classificação contábil de veículos automotores, hipótese, portanto, completamente distinta dos presentes autos.

A recorrente argumenta ainda que a multa aplicada, de 75%, deve ser afastada pela interpretação benigna prevista no art. 112 do CTN, que está assim redigido:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."

Neste ponto, também não assiste razão à recorrente. O destinatário deste comando é o aplicador da lei: seja o Auditor Fiscal, no momento da autuação, seja o julgador administrativo ou judicial, por ocasião do julgamento. Por certo que não é da diferença de interpretações entre a Receita Federal, de um lado, e o contribuinte, do outro, que haverá de se aplicar o referido comando, pois, se assim fosse, chegaríamos ao absurdo da inaplicabilidade de praticamente toda e qualquer multa pelo fisco aos administrados. O lançamento está perfeitamente constituído e não há, da parte deste julgador, qualquer dúvida quanto à infração perpetrada, que pudesse dar ensejo à aplicação do referido dispositivo.

Quanto ao lançamento reflexo, da contribuição social sobre o lucro, todo o raciocínio antes expedido é também a ela aplicável, tendo em vista a previsão legal constante do art. 29 da Lei nº 9.430/96, assim redigido:

"Art 29 A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:

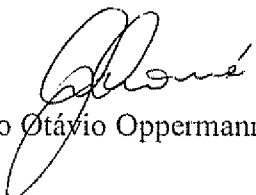
I - de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995,

II - 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 inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período."

Quanto às receitas às quais deve ser aplicado um percentual, para fins de apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, é de se observar que este percentual, que era de 12% até agosto de 2003, nos termos do art. 20 da Lei nº 9.249/95, foi elevado para 32%, no caso específico das atividades aqui tratadas, a partir de setembro de 2003, pelo art. 22 da Lei nº 10.684/2003.

Em vista de todo o acima exposto, nego provimento ao presente recurso voluntário.

É como voto.


João Otávio Oppermann Thomé