



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

Processo nº 10380.009385/2007-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-001.724 – 1ª Turma Especial
Sessão de 05 de novembro de 2013
Matéria Auto de Infração - Simples Federal - Ganho de capital
Recorrente JE TRANSPORTE DE VEÍCULOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2003

SIMPLES FEDERAL. GANHO DE CAPITAL. DISPENSA DE ESCRITURAÇÃO. IRRELEVÂNCIA. VALOR CONTÁBIL. DEPRECIACÃO DO BEM. NÃO CONFIGURAÇÃO DE USO VEDADO DE ANALOGIA.

No Simples Federal, a dispensa de manter escrituração não afasta a tributação sobre os ganhos de capital, que são receitas reais e não fictícias, cuja apuração deve levar em conta a depreciação do bem, procedimento este que não configura uso de analogia vedada pelo CTN, eis que a imposição é expressamente prevista na Lei do Simples.

SIMPLES FEDERAL. GANHO DE CAPITAL. DEPRECIACÃO. TERMO DE INÍCIO. DATA DE INSTALAÇÃO. DATA DE INÍCIO DE PRODUÇÃO.

A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir, devendo, para o caso de veículo, prevalecer como termo inicial a data de registro no Detran sobre a data de aquisição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento em parte ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

Roberto Massao Chinen - Relator

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Roberto Massao Chinen, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Carmen Ferreira Saraiva, Leonardo Mendonça Marques, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Trata o processo de auto de infração de Simples Federal, ano calendário 2003.

O auto de infração de IRPJ – Simples (fls. 04/11) exige o recolhimento de R\$ 85.545,09 de imposto e R\$ 64.158,80 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações:

Ganho de capital – Ganho de capital na alienação de ativos: nos períodos de 01/2003, 02/2003, 05/2003, 06/2003, 07/2003 e 08/2003. Enquadramento legal no art. 3º da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996; art. 3º, § 2º inciso IV da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; arts. 247, 248, 251 e 418 do RIR/1999. Multa de 75%;

Foi interposta impugnação (fls. 73/79), que foi julgada improcedente pela DRJ/Fortaleza, conforme acórdão de fls. 94/98, prolatado em 29/02/2012. Cientificada da decisão em 11/08/2012, conforme AR de fl. 110, tempestivamente, em 10/09/2012, o contribuinte impetrou o Recurso Voluntário de fls. 112/124, por meio de seu procurador (procuração à fl. 125/126), acompanhado dos documentos de fls. 127/136, que se resume a seguir:

a. Lembra que foi instituído um regime de tributação favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte denominado SIMPLES (Lei n. 9.317/96) hoje modificado para SIMPLES NACIONAL (Lei Complementar nr. 123/2006). Por esse regime, as aludidas pessoas jurídicas pagam diversos impostos e contribuições federais, mês a mês, calculados unicamente com base em um percentual definido em lei sobre suas receitas brutas. O fato de se enquadrarem como MICROEMPRESAS ou EMPRESAS DE PEQUENO PORTE permite que sejam elas legalmente desobrigadas de proceder à escrita contábil, bem assim, dispensadas da guarda e conservação de documentos que somente para pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real são relevantes e reclamam cuidado especial;

b. Destaca que A MICROEMPRESA não pode cumprir exigência que dependa de escrituração, porquanto não a faz. Desse modo, a indicação do art. 3o, parágrafo 2o, alínea "d" da revogada Lei 9.317/96 não poderia ser cumprida, como efetivamente não foi.

c. Alega que os GANHOS DE CAPITAL referidos na legislação e obtidos mediante procedimentos ali previstos nada mais são do que RENDA FICTÍCIA;

d. Tece comentários sobre o verdadeiro conceito de renda trazido pela Constituição Federal, e afirma que o conceito deve partir da ocorrência de um acréscimo patrimonial, assim entendido como valores que não faziam parte de um determinado patrimônio e que, pela ocorrência de algum evento, passaram a integrá-lo. Não seria possível

admitir que o imposto de renda incidisse sobre um ganho de capital que, na realidade, não ocorreu, ou seja, não se tornou renda e sim uma mera ficção jurídica;

e. Toma o seguinte exemplo: Uma empresa que recolhe com base no lucro presumido compra um automóvel por R\$ 100.000,00. Aplicando-se a depreciação deste bem, que é de 20% ao ano, em cinco anos o valor contábil seria R\$ 0,00. Supondo-se que esta empresa consiga vender o automóvel por R\$ 60.000,00 e aplicando a regra contida no §2º do art. 225 do RIR, estaremos diante de uma hipótese de incidência de tributos sobre a totalidade do valor recebido, tendo em vista que todo o valor seria considerado ganho de capital [valor da alienação (R\$ 60.000,00) - valor contábil (R\$ 0,00)];

f. Sustenta que a empresa não auferiu lucros reais com a venda deste automóvel. Não há como comprovar lucro numa alienação na qual o custo de aquisição foi R\$ 100.000,00 e o valor de venda foi R\$ 60.000,00. Qualquer instrumento legislativo que consiga tornar positiva esta conta será considerado manipulação jurídica do conceito de renda, não se admitindo, assim, que haja a tributação;

g. Salienta que o automóvel foi adquirido com a utilização de um capital originado de uma renda tributável - renda que sofreu toda a tributação incidente e, por isso, possibilitou a compra do automóvel. Utilizando as regras contábeis, a despesa com a compra do automóvel não é considerada um "gasto" da empresa; é por este motivo que essa despesa é adicionada na conta de Ativo Permanente;

h. Justifica que, com a venda deste automóvel, o valor adquirido com a alienação deste bem, na verdade, vai somente repor a despesa anteriormente debitada do caixa, não gerando, assim, qualquer tipo de ganho de capital, exceto, obviamente, se o valor da alienação for superior ao valor anteriormente debitado da conta caixa;

i. Cita doutrina;

j. Deduz que, diante da situação fática apresentada e da discussão sobre a impossibilidade de incidência de tributos sobre uma renda fictícia, cumpre reconhecer a insustentabilidade do auto de infração;

k. Entende que, na apuração do valor contábil, não se deve deduzir a depreciação dos bens registrados em sua escrituração, tendo em vista que os microempresários não possuem escrituração contábil, na forma do que dispõe o Novo Código Civil, ou escrituram unicamente o Livro Caixa, na forma do que prevê a Lei do Simples;

l. Acrescenta que o valor da depreciação não tinha nenhum impacto na apuração dos impostos pagos mês a mês com base no Simples;

m. Cita a Solução de Divergência nº 3, de 8 de março de 2004, que estabelece que: "A pessoa jurídica optante pelo Simples deverá apurar ganho de capital mediante a incidência da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a diferença positiva entre o valor da alienação e o custo de aquisição diminuído da depreciação, amortização ou exaustão acumulada, ainda que não mantenha escrituração contábil";

n. Comenta que a legislação fiscal, no caso das empresas optantes pelo Simples, não estabelece como deve ser apurado o valor a ser considerado como custo de aquisição dos bens na determinação do ganho de capital;

o. Cita o art. 3º da Lei do Simples e afirma que se trata de vaga disposição de lei que somente poderia ser aplicada mediante integração normativa do tipo ANALOGIA de cuja utilização não pode resultar na exigência de tributo não instituído em lei, conforme inteligência do art. 108 do CTN;

p. Argumenta que tudo quanto a Receita Federal normatizou acerca de Ganhos de Capital em relação aos optantes pelo SIMPLES tem o sentido de ANALOGIA, ou seja - PREENCHIMENTO DE LACUNA DA LEI - já que a lei nº 9.317/96 não estabelecia expressamente a operacionalidade da determinação do ganho de capital (renda fictícia, como acima se demonstrou), nem tampouco falava em depreciação desses bens, com reflexo no valor contábil dos mesmos;

q. Aduz que o posicionamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil vai de encontro aos preceitos legais, como o art. 170, IX da Carta Magna que cuida do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte. A Lei do Simples, que estabelece, literalmente, que os microempresários e empresários de pequeno porte ficam dispensados de escrituração comercial (art. 7o, §1º). O Novo Código Civil, que dispensa o pequeno empresário de escrituração contábil (art. 1.179, § 2o);

r. Questiona que, se o contribuinte não mantém escrituração contábil, nos exatos moldes em que a lei o estabelece, com base em que expediente exige a Secretaria da Receita Federal do Brasil que ele deduza uma depreciação contábil inexistente para apuração de seus ganhos de capital? A aludida decisão ou é um exercício de ficção incompatível com a legalidade e a certeza que regem a obrigação tributária, ou é a realização de analogia com as normas que prevêm a apuração de ganho de capital para as demais pessoas jurídicas, o que, em qualquer caso, é absurdo e ensejará diversas demandas judiciais;

s. Reclama que, ainda assim, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, no intuito de equiparar as empresas, ferindo assim a Constituição Federal de 1988, através da IN n. 11/96, art. 4º, institui o cálculo do ganho de capital. Entende que a referida Instrução Normativa somente cabe nos estreitos limites da ANALOGIA (CTN, art. 108, IV), que não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei;

t. Discorda da fiscalização, que elaborou uma memória de cálculo para apuração de ganho de capital informando o Ganho de Capital de um Caminhão Trator no valor de R\$ 114.000,00 sem o custo correspondente, gerando um ganho inequívoco de R\$ 114.000,00 nesta operação. Como se pode observar esse veículo - Caminhão Trator foi adquirido pela empresa a um custo de R\$ 120.000,00 conforme cópia da transferência anexa, e, nesse caso, o Ganho de Capital não é o apurado pela respectiva auditora;

u. Aponta outro equívoco na apuração da depreciação, no que diz respeito às datas de aquisição. Cita o art. 305 § 2o do Decreto nº 3000 de 26 de Março de 1999. Afirma que os equipamentos em questão foram adquiridos nas datas que constam na nota fiscal de compra, mas o seu uso só ocorreu após o devido emplacamento e licenciamento do DEPARTAMENTO ESTADUAL DE TRANSITO, o qual em declaração anexa aponta o dia em que tais equipamentos foram devidamente legalizados para o uso, fato este que diverge do constante no cálculo apresentado pela Sra. Auditora;

v. Ao final requer o cancelamento do débito fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Massao Chinen, Relator.

Conheço do recurso interposto, por tempestivo.

Mérito. Simples Federal. Ganho de capital.

O contribuinte foi autuado, mediante auto de infração, pelo qual foram exigidos créditos tributários do Simples Federal, relativos ao ano calendário de 2003. Os lançamentos têm origem na constatação de ganho de capital, decorrentes de operações de venda de veículos da frota da empresa autuada. A DRJ/Fortaleza manteve integralmente os lançamentos, em decisão resumida pelo seguinte ementa:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2003

SIMPLES. GANHO DE CAPITAL.

A pessoa jurídica optante pelo Simples deverá apurar ganho de capital na alienação de bens do ativo permanente, mediante a incidência da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a diferença positiva entre o valor da alienação e o custo de aquisição diminuído da depreciação, amortização ou exaustão acumulada, ainda que não mantenha escrituração contábil.

No recurso voluntário, em síntese, a recorrente alega os seguintes pontos: i) a microempresa não pode cumprir exigência que dependa de escrituração, eis que estão desobrigadas dessa obrigação (Lei 9.317/96, art. 7º, §1º e CC, art. 1.179, § 2º); ii) os ganhos de capital, na forma como foi calculada, são renda fictícia; iii) na apuração do valor contábil, não se deve deduzir a depreciação dos bens registrados em sua escrituração, pois os microempresários não possuem escrituração contábil; iv) a legislação do Simples não estabelece como deve ser apurado o valor a ser considerado como custo de aquisição dos bens na determinação do ganho de capital, sendo vedado o uso da analogia; v) traz prova do custo de R\$ 120.000,00 de Caminhão Trator, não considerado pela fiscalização; vi) traz prova das datas do emplacamento de cada veículo, para fins de determinação da data inicial da depreciação.

O exame dos fatos indica que o contribuinte tem parcial razão, sendo parcialmente acolhidos somente os dois últimos argumentos.

A primeira alegação não procede porque a faculdade de não manter escrituração contábil, contemplada na Lei do Simples (Lei 9.317/96, art. 7º, §1º) e no estatuto civil (CC, art. 1.179, § 2º) não induz à isenção de tributação sobre ganho de capital. Essa exação tem previsão expressa na Lei nº 9.317/96, em seu art. 3º §2º, “d”, abaixo transcrita. A inexistência de contabilidade não encerra nenhum impedimento ou dificuldade para apuração do ganho de capital, eis que os cálculos de depreciação não exigem nem técnica nem habilidade especial, conforme se verá mais adiante.

Art. 3º A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e de empresa de pequeno porte, na forma do art. 2º, poderá optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES.

.....
§ 2º O pagamento na forma do parágrafo anterior não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

- a) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;*
- b) Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros - II;*
- c) Imposto sobre Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE;*
- d) Imposto de Renda, relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica e aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável, bem assim relativo aos ganhos de capital obtidos na alienação de ativos; (Grifou-se)*
- e) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;*
- f) Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira - CPMF;*
- g) Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;*
- h) Contribuição para a Seguridade Social, relativa ao empregado.*

A segunda alegação não convence porque o ganho de capital, ao contrário do que pensa a recorrente, é renda real e não fictícia. Se uma empresa logra vender um bem de seu ativo permanente por valor superior ao valor contábil, o que se tem é um lucro real, verdadeiro, cujo resultado acresce ao patrimônio da pessoa jurídica. Mas ainda que se tratasse de receita fictícia, seria igualmente tributável, em face da existência de previsão legal.

O terceiro reclamo tampouco procede porque não há qualquer motivo lógico nem legal que autorize os microempresários a deixarem de considerar a depreciação de valores em seus bens do ativo imobilizado, para fins de cálculo do ganho de capital. A depreciação contábil nada mais é do que o reconhecimento de uma situação fática, que ocorre com todos os bens integrantes do imobilizado, qual seja, a circunstância de que o bem se desgasta pelo uso, proporcionalmente ao tempo, resultando na redução de seu valor real. Os percentuais de depreciação são frações estimadas, formuladas com base em estatísticas, que tendem a refletir essa redução do valor do bem, de forma genérica e universal, permitindo, ao mesmo tempo, segurança e padronização dos cálculos de depreciação. Se porventura, ao final de determinado tempo, a empresa vende um bem por valor superior ao do que foi adquirido, subtraído o valor do gasto natural com o tempo, é evidente que houve lucro. Em suma, o pleito carece de lógica, pois tem por premissa a suposição de que o bem do microempresário não se desvaloriza pelo uso, o que é simplesmente falso.

O quarto argumento é igualmente insubsistente. Nos termos do art. 108, §1º do CTN, abaixo citado, o emprego da analogia somente é vedado quando resultar em exigência de tributo não previsto em lei, que não é o caso em tela, já que a base legal existe e foi apontada acima (Lei nº 9.317/96, em seu art. 3º §2º, “d”).

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

.....
§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Os dois últimos pontos levantados pela litigante merecem acolhimento. De fato, a fiscalização, ao apurar o ganho de capital nos bens vendidos no ano de 2003 deixou de considerar o valor de aquisição do caminhão trator vendido em agosto de 2003, conforme planilha de fl. 11. À fl. 132, a recorrente juntou cópia do documento de transferência do veículo, no valor de R\$ 120.000,00, na data de 20/05/2002.

A recorrente anexou também, às fls. 128/131, certidão emitida pelo Detran/Ceará, com dados dos veículos registrados em nome de J E Transporte de Veículo Ltda, no ano de 2003, com informação do período inicial, que suponho coincidir com a data do emplacamento ou da transferência, e período final. Na planilha elaborada pela fiscalização, o mês inicial da depreciação foi obtido com base na nota fiscal de aquisição do veículo. Entendo que deve prevalecer a data do período indicado no documento do Detran, já que, nos termos do art. 305 do RIR/99, a depreciação deve iniciar a partir do momento em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

Dedutibilidade

Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57).

.....
§ 2º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 8º).

Deve ser observado, contudo, que, dos dez veículos que foram objeto de apuração de ganho de capital, somente um teve sua data de início de depreciação afetada pela prova trazida. No caso, o caminhão trator de placa HWD3117, cujo mês inicial de depreciação foi considerado pela fiscalização como sendo junho de 2000, foi registrado no Detran em 26/07/2000, de modo que o período inicial a ser posto nos cálculos é julho/2000. Para os demais veículos, constatou-se que o mês inicial da depreciação considerado pelo autuante coincidiu com a data de registro no Detran. Esclareço que, para o veículo vendido em julho/2003, pelo valor de R\$ 126.250,00, não foi encontrado o registro correspondente no documento do Detran, de forma que prevalece o período inicial considerado pela fiscalização

(fevereiro de 2000). E para o veículo de placa HWR2811, entendo que deve permanecer a data inicial de depreciação considerada pela fiscalização (dezembro de 1999), ainda que o documento do Detran indique a data de registro entre 12/06/2003 a 20/08/2003, já que o caminhão foi adquirido em 10/12/1999, conforme nota fiscal de entrada de fl. 38.

Com isso, têm-se os seguintes demonstrativos de redução de base de cálculo, que afetaram somente os lançamentos dos meses de julho e agosto de 2003:

APURAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO										
ESPECIFICAÇÃO DO BEM	Mês aquisição	Custo de aquisição	Depreciação anual (%)	Mês de venda	Num meses para depreciar	Depreciação acumulada (%)	Valor depreciação acumulada	Valor contábil	Receita de venda	Ganho de capital
Caminhão trator	jul/00	115.000,00	10	jul/03	37	30,83	35.458,33	79.541,67	126.250,00	46.708,33
Caminhão trator	jun/00	115.000,00	10	jul/03	38	31,67	36.416,67	78.583,33	126.250,00	47.666,67
Caminhão trator	fev/00	116.900,00	10	jul/03	42	35,00	40.915,00	75.985,00	126.250,00	50.265,00
Total ganho capital jul/03										144.640,00
Caminhão trator				ago/03	0			0,00	114.000,00	114.000,00
Caminhão trator	dez/99	121.700,00	10	ago/03	45	37,50	45.637,50	76.062,50	125.000,00	48.937,50
Total ganho capital ago/03										162.937,50
APURAÇÃO NO PRESENTE VOTO										
ESPECIFICAÇÃO DO BEM	Mês aquisição ou Detran	Custo de aquisição	Depreciação anual (%)	Mês de venda	Num meses para depreciar	Depreciação acumulada (%)	Valor depreciação acumulada	Valor contábil	Receita de venda	Ganho de capital
Caminhão trator	jul/00	115.000,00	10	jul/03	37	30,83	35.454,50	79.541,67	126.250,00	46.708,33
Caminhão trator	jul/00	115.000,00	10	jul/03	37	30,83	35.458,33	79.541,67	126.250,00	46.708,33
Caminhão trator	fev/00	116.900,00	10	jul/03	42	35,00	40.915,00	75.985,00	126.250,00	50.265,00
Total ganho capital jul/03										143.681,66
Caminhão trator	mai/02	120.000,00	10	ago/03	16	13,33	16.000,00	104.000,00	114.000,00	10.000,00
Caminhão trator	dez/99	121.700,00	10	ago/03	45	37,50	45.637,50	76.062,50	125.000,00	48.937,50
Total ganho capital ago/03										58.937,50

Assim, os lançamentos foram reduzidos conforme a tabela abaixo:

PERÍODO	FISCALIZAÇÃO			CARF		
	VALOR TRIBUTÁVEL	ALÍQUOTA	IMPOSTO APURADO	VALOR TRIBUTÁVEL	ALÍQUOTA	IMPOSTO APURADO
jan/03	39.708,33	15,00%	5.956,25	39.708,33	15,00%	5.956,25
fev/03	27.440,00	15,00%	4.116,00	27.440,00	15,00%	4.116,00
mai/03	51.000,00	15,00%	7.650,00	51.000,00	15,00%	7.650,00
jun/03	144.574,78	15,00%	21.686,22	144.574,78	15,00%	21.686,22
jul/03	144.640,00	15,00%	21.696,00	143.681,66	15,00%	21.552,25
ago/03	162.937,50	15,00%	24.440,63	58.937,50	15,00%	8.840,63
TOTAL LANÇADO			85.545,09	TOTAL MANTIDO		69.801,34

CONCLUSÃO.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/11/2013 por ROBERTO MASSAO CHINEN, Assinado digitalmente em 07/11/2013

por ROBERTO MASSAO CHINEN, Assinado digitalmente em 07/11/2013 por ANA DE BARROS FERNANDES

Impresso em 08/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10380.009385/2007-81
Acórdão n.º **1801-001.724**

S1-TE01
Fl. 146

Por todo o exposto, voto pelo provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir as exigências de IRPJ-Simples para R\$ 69.801,34, além de multas e juros de mora.

(assinado digitalmente)

Roberto Massao Chinen