



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.721866/2013-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1001-002.672 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 4 de outubro de 2022
Recorrente FRIGORIFICO NICOLINI LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

GANHOS DE CAPITAL - IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

O ganho de capital nas alienações de bens e direitos do ativo não circulante, classificados no imobilizado, corresponde à diferença positiva entre o valor de alienação e o valor contábil do bem, que corresponde ao custo de aquisição diminuído da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões o conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Beltcher da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Roberto Adelino da Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fernando Beltcher da Silva (Presidente), José Roberto Adelino da Silva e Sidnei de Sousa Pereira

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 02-096.384, da 10ª Turma da DRJ/BHE, que julgou improcedente a impugnação apresentada, pela ora recorrente, contra o

Auto de Infração – AI (fl.3) lavrado pela fiscalização devido ao não cômputo da depreciação no cálculo do ganho de capital na alienação de bens do ativo não circulante (imobilizado).

Este procedimento resultou em aumento do prejuízo não operacional, o qual foi considerado pela fiscalização, como indevido.

Segue o relatório:

Em seu Relatório Fiscal (fl. 38/40), a Autoridade Autuante apresentou as seguintes constatações apuradas em sua análise, decorrente do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 1010600.2012.00121:

(i) até 2008, a fiscalizada apurava seus tributos pelo Lucro Presumido; em 2009, passou a adotar o Lucro Real, apurando um prejuízo não-operacional de R\$ 1.542.453,75;

(ii) a verificação fiscal recaiu sobre a situação de que, ao apurar o Lucro Real em 2009 e realizar a alienação de bens do seu ativo, a empresa poderia não ter considerado a depreciação dos bens alienados para determinar o resultado não-operacional, visto que antes era tributada pelo Lucro Presumido;

(iii) em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, a fiscalizada confirmou que não procedera à depreciação dos bens no período de 2009;

(iv) pelos registros contábeis e pela relação de bens alienados apresentada pelo contribuinte, constatou-se que a depreciação dos seguintes equipamentos não foi levada a efeito na apuração do resultado não-operacional:

Os seguintes bens não foram depreciados: MAQUINA MOELAS, BALANÇA E CJ EXAUSTORES. Para fins dos cálculos, a fiscalização observou as taxas publicadas pela IN SRF 162/98, a qual, para todos os itens, estabeleceu o prazo de vida útil em 10 anos (10% ao ano).

Segundo esses cálculos, o prejuízo não operacional apurado deve ser reduzido em R\$17.750,00.

Em sua impugnação, a ora recorrente alegou:

(i) O Auditor-Fiscal deixou de considerar, em sua análise, a facultatividade de depreciar os bens do Ativo Permanente, que está fundamentada em três situações: a) a primeira, porque não há dispositivo legal que obrigue a utilização da depreciação; b) a segunda, pelo fato de que o Parecer Normativo SRF/CST nº 79/76, ainda em vigor, estabelece explicitamente que a depreciação é facultativa; c) a terceira, pelo qual não há fato gerador tributável, no caso das empresas que recolhem pelo Lucro Presumido, numa situação que não ocorreu ganho de capital efetivo.

(ii) Sobre a facultatividade da depreciação – O art. 305 do RIR/1999 utiliza a expressão “poderá ser computada” quando se refere ao uso da depreciação, dando margem a uma interpretação sobre uma possível faculdade de utilização do instituto. Esse mesmo art. 305, em seu § 5º, restringe o uso da depreciação aos bens intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços, ou seja, há restrição ao seu uso. Também o art. 307 do RIR, quando traz o elenco dos bens depreciáveis, insere no seu conteúdo a expressão “podem ser objeto de depreciação”. Ou seja, não há dispositivo legal que obrigue o uso da depreciação; ademais, sobram dispositivos que dão margem à interpretação inversa, qual seja, sobre uma possível facultatividade.

(iii) Sobre o Parecer Normativo CST nº 79/76 – Em seu teor, o citado Parecer afirma que “a pessoa jurídica tem a faculdade de computar ou não a depreciação dos

bens do Ativo em qualquer percentual”. Não há dúvidas acerca da recepção da interpretação introduzida no Parecer CST nº 79/76 pelo RIR/99, tema pacificado pela doutrina e até pela Receita Federal, que o utiliza como base para responder dúvidas sobre a utilização de taxas de depreciação inferiores às admitidas.

(iv) Imposto sobre renda fictícia – Ao se partir para a obrigatoriedade da incidência da depreciação, poder-se-ia chegar à situação em que poderia ocorrer uma tributação sobre uma suposta renda fictícia, sendo certo que o conceito de renda deve partir da ocorrência de um “acréscimo patrimonial”. Ao se alienar um bem, obrigando-se a depreciá-lo ao longo de sua vida útil para se chegar ao seu valor contábil, e tomando-se por base a regra do art. 225, §2º, do RIR/1999 (apuração do ganho mediante a diferença positiva entre o “valor da alienação” e o respectivo “valor contábil”) poderia se chegar à situação hipotética de incidência sobre a totalidade do valor recebido, no caso em que já se tiver ultrapassado todo o tempo de vida útil deste bem, previsto na legislação fiscal. Como exemplo: se uma empresa compra um automóvel por R\$ 100 mil, aplicando-se a depreciação de 20% aa, em cinco anos o valor contábil deste bem seria R\$ 0,00; supondo que se consiga vender este automóvel por R\$60 mil, haveria a apuração do imposto sobre a totalidade da venda; nitidamente, a empresa não auferiu lucro, que não pode ser comprovada a sua ocorrência na venda de um bem cujo custo de alienação foi de R\$ 100 mil e o valor da venda foi de R\$ 60 mil.

(v) Há entendimentos doutrinários de que a depreciação é uma faculdade posta à disposição do contribuinte que tiver interesse em utilizá-la, ou seja, é admissível que as empresas escriturem seus livros fiscais sem o lançamento das quotas de depreciação. Fora da seara jurídica, o tema da facultatividade da depreciação também é enfrentado pelos estudiosos da contabilidade. Assim, tanto na esfera jurídica, quanto na contábil, existem autores que entendem que a depreciação pode ser aplicada de acordo com a conveniência de quem a utiliza.

Ao final, a impugnante requereu a anulação do Auto de Infração, para deixar de se fazer qualquer ajuste no ano de 2009 na apuração do prejuízo não-operacional.

Segundo a DRJ, a ora recorrente apurava o imposto com base no lucro presumido até o ano de 2008, passando a adotar o lucro real a partir de 2009, ano em que procedeu à alienação de bens imobilizados sem o cômputo da depreciação acumulada, desde a aquisição do bem, fazendo com que houvesse um aumento indevido do seu prejuízo no valor de R\$ 17.750,00 (montante da depreciação).

Discorre sobre a forma de apuração do ganho/perda de capital no lucro presumido e no lucro real, sobre a faculdade de se depreciar ou não, consoante as diversas normas infra legais.

Aduz que, quando do balanço de abertura, no exercício em que passou a adotar o lucro real, deveria ter registrado a depreciação acumulada, com base no Parecer Normativo CST 33/1978:

4. Cabe elucidar, ainda, a questão das pessoas jurídicas que optarem pelo regime de tributação simplificada a que se refere o art. 1º, da Lei nº 6.468/77, e que, ao cabo de um ou mais exercícios, voltem ao regime de tributação com base no lucro real, por opção própria, ou por não mais se enquadrarem nos limites de receita bruta e de capital realizado que permitem a adoção do regime simplificado.

5. Em tais casos, podem as empresas proceder do seguinte modo:

I - levantar balanço de abertura, no início do exercício social cujos resultados serão submetidos à tributação com base no lucro real;

II - no balanço de abertura, quando houver registros contábeis suscetíveis de correção segundo a sistemática do Decreto-lei nº 1.598/77, considerar como "exercício de correção" o período correspondente aos exercícios sociais que ensejaram a apresentação de declarações com base no lucro presumido, desde que não tenham efetuado a correção monetária nesse período.

III - quando não houver registros contábeis, o balanço de abertura deverá tomar o custo dos bens do ativo imobilizado e dos investimentos, bem como o valor do capital social, corrigidos segundo a variação do valor nominal de uma ORTN, desde a data de aquisição até o mês anterior ao da data do balanço de abertura.

IV - nas casos dos números II e III acima, considerar como utilizadas as cotas de depreciação, amortização e exaustão, corrigidas, que seriam cabíveis no(s) exercício(s) anterior(es) àqueles em que realizarem o balanço de abertura, como se nesse(s) ano(s) estivessem sujeitas à tributação com base no lucro real.

Assim, procedida a transição do regime de Lucro Presumido para Lucro Real, após a elaboração do balanço de abertura e a determinação do valor contábil dos bens do Ativo Não Circulante, poderá, a seu critério, facultativamente, não os depreciar, pois a depreciação, para a pessoa jurídica optante pela apuração com base no Lucro Real é uma faculdade, como explicado no item 2 do Parecer Normativo CST nº 79, de 8 de outubro de 1976 (DOU de 18/11/1976), utilizado pelo contribuinte em sua peça de defesa, que assim dispõe:

2. A depreciação dos bens do Ativo é uma faculdade, não uma obrigação, conforme se depreende da análise literal dos dispositivos do regulamento do Imposto de Renda que tratam da matéria: arts. 193, § 2º (normal), § 3º (por turnos de trabalho) §§ 4º e 5º (uso em condições anormais), e 194 e §§ (por incentivo fiscal). Essa afirmativa é fundada nos vocábulos "poderá" e "poderão", inseridos no início dos artigos citados. Assim, não há obrigatoriedade de se efetuar a depreciação em todos os exercícios financeiros de atividade da empresa. A legislação tributária fixa percentuais máximos e períodos mínimos de depreciação, não proibindo a empresa de apropriar quotas inferiores às permitidas, ou mesmo deixar de depreciar."

Os arts. 193 e 194 do Decreto nº 76.186, de 2 de setembro de 1975 (que trazia o RIR/1975), citados no item 2 do PN CST 79/1976, tem por matriz legal o art. 57 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que, por sua vez, também é matriz do art. 305 do RIR/1999 (vigente à época da autuação). Ou seja, a conclusão do PN continua válida para a pessoa jurídica que apure o IRPJ com base no Lucro Real.

Em relação ao caso dos autos, argumenta que:

De forma a sedimentar o até aqui recorrido, é oportuno trazer à colação a conclusão trazida pela Solução de Consulta Cosit nº 75, de 23 de janeiro de 2017 (DOU de 27/01/2017, seção 1, página 25), constante de sua ementa, que trata de situação à idêntica à analisada nestes autos. A conclusão desta Solução de Consulta tem efeito vinculante no âmbito da RFB, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Veja-se:

LUCRO REAL. DEPRECIAÇÃO. CÔMPUTO OPCIONAL.

No âmbito da legislação do Imposto sobre a Renda, o cômputo, como custo ou encargo, em cada período de apuração, da importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo não circulante resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal, é opcional para a pessoa jurídica que apure o imposto com base no lucro real.

PASSAGEM DO LUCRO PRESUMIDO PARA O LUCRO REAL. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CÔMPUTO OBRIGATÓRIO.

A pessoa jurídica que apurava o imposto com base no lucro presumido e optou pela sua apuração com base no lucro real deverá levantar balanço de abertura onde considere

como utilizadas as cotas de depreciação dos bens do ativo não circulante correspondentes àquele período de apuração.

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CÔMPUTO OBRIGATÓRIO.

A pessoa jurídica que apurava o imposto com base no lucro presumido e alienar bem classificável no ativo não circulante, ressalvados os investimentos permanentes em participações societárias e as aplicações em ouro, não considerado ativo financeiro, deverá determinar o ganho de capital considerando como custo ou valor contábil o custo de aquisição diminuído dos encargos de depreciação, inclusive os correspondentes a esse período de apuração.

Pelo que se conclui, ante o exposto até aqui, não há como abrigar a tese de facultatividade quanto ao cômputo dos encargos de depreciação para fins de apuração de perdas ou ganhos de capital de bens do Ativo Permanente alienados por pessoa jurídica que, sujeita anteriormente à tributação com base no Lucro Presumido, passe a adotar o regime do Lucro Real. Correto o procedimento da Autoridade Fiscal, nesse sentido.

Segue na argumentação de que deveria ter havido o registro da depreciação tendo por base o art. 418, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 e conclui:

Assim, houve plena observância do preceito legal, ao se apurar o montante da depreciação acumulada desde a aquisição/utilização do bem, que deixou de ser obrigatoriamente aplicada pelo contribuinte na apuração do seu prejuízo não-operacional. A Autoridade Fiscal aplicou corretamente a conceituação do “valor contábil” dos bens alienados pela pessoa jurídica. Foi adequado o cálculo dos encargos de depreciação não apropriados pelo contribuinte.

Ademais, é de observar que o argumento utilizado pelo contribuinte, notadamente quanto ao exemplo didático consignado na peça de defesa, não traz nenhuma substância com respaldo legal, nem tampouco aplicação à situação concreta, tratada nos autos.

Ora, não se pode partir de uma situação hipotética, que não se amolda à tratada na autuação fiscal, na tentativa de desconstituí-la.

A recorrente tomou ciência do acórdão em 19/11/2019 (fl.94) e apresentou o seu Recurso Voluntário (RV) em 17/12/2020 (fl. 96).

Em seu Recurso Voluntário (RV), discorre sobre a *aparente depreciação obrigatória* reafirmando o que argumentara em sua impugnação, ou seja, que os textos legais, de uma maneira geral, permitem, mas, não obrigam. Trata novamente sobre imposto sobre renda ficta que não seria possível admitir a tributação de um ganho de capital que não existiu. Repete o exemplo trazido em sede de MI, cita a doutrina sobre o assunto.

Argumenta (novamente) sobre os textos das normas, que não obrigam pois sempre utilizam a expressão *poderão ser objeto de depreciação, poderá ser computada*, etc. Afirma que não há dispositivo legal que obrigue o *uso da depreciação*. Cita o PN CST 79/76 para justificar que a depreciação é facultativa e cita a doutrina para esclarecer que essa interpretação ainda prevalece. Cita sites contábeis e conclui que:

Com isso, vimos que, tanto na esfera jurídica quanto na contábil, existem autores que entendem que a depreciação pode ser aplicada de acordo com a conveniência de quem a utiliza, ou seja, o aplicador deve avaliar se convém, em determinados casos, aplicar ou não o instituto.

III - CONCLUSÃO

À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para julgar-se insubsistente o Auto de Infração em comento, visto que não há dispositivo legal que obrigue a utilização da depreciação, entendimento referendado pelo Parecer Normativo nº 79/76 da Coordenação do Sistema de Tributação — CST, ainda em vigor, que dispõe explicitamente que a depreciação dos bens do ativo permanente é facultativa, bem como em virtude da inexistência de fato gerador tributável, posto que no período a que se refere o cálculo da depreciação constante no Auto de Infração a empresa era optante do regime do lucro presumido, não tendo ocorrido ganho de capital efetivo com as alienações ocorridas no ano-calendário de 2009.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Roberto Adelino da Silva, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e apresenta todos os demais pressupostos de admissibilidade, previstos no Decreto 70.235/72, portanto dele eu conheço.

O cerne da lide trata de apuração de ganho ou perda de capital na alienação de bens do ativo não circulante, classificados no imobilizado da recorrente, obrigada à apuração do imposto pelo lucro real, no ano-calendário de 2009, ou seja, não mais optante pelo lucro presumido como o fora até o ano-calendário de 2008.

Dispõe o parágrafo 1º, ao art. 247, do RIR/99:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com **observância das disposições das leis comerciais** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º). (grifei).

A Lei 6.404/76 (e alterações subsequentes) dispõe no art. 183

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

O parágrafo 2º e 3º, ao mesmo artigo 183, assim dispõem:

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando

comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

Observa-se que as regras são mandatórias, portanto discordo da opinião de que o registro da depreciação seja uma faculdade, entendendo como uma obrigação com base nas normas acima citadas.

A lei 11.638/2007 estabeleceu, no seu art. 3º, que as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários aplicam-se as sociedades de grande porte, ainda que não sejam constituídas sob a forma de sociedade por ações.

Se a sociedade não for de grande porte (nos termos da lei 11.638/2007), aplicar-se-ia então o art. 18 do Decreto no 3.708/1919:

art. 18. Serão observadas quanto às sociedades por quotas, de responsabilidade limitada, no que não for regulado no estatuto social, e na parte aplicável, **as disposições da lei das sociedades anônimas.** (grifei)

Portanto, entendo que as regras valem para todos os tipos de sociedade.

Adicionalmente a essas regras societárias/contábeis, para fins fiscais, a DRJ já analisou as normas e concluiu adequadamente, sendo irretocável a sua decisão, para a qual, peço a devida vênia para a ela aderir, com base no art. 50, da Lei 9.784/99 e no art. 57, § 3º, do RICARF.

Assim, reputa-se obrigatório o cômputo dos encargos de depreciação no balanço de abertura quando da mudança do regime do lucro presumido para o lucro real, consoante descrito no relatório que aqui resumo:

De forma a sedimentar o até aqui discorrido, é oportuno trazer à colação a conclusão trazida pela Solução de Consulta Cosit nº 75, de 23 de janeiro de 2017 (DOU de 27/01/2017, seção 1, página 25), constante de sua ementa, que trata de situação à idêntica à analisada nestes autos. A conclusão desta Solução de Consulta tem efeito vinculante no âmbito da RFB, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Veja-se:

PASSAGEM DO LUCRO PRESUMIDO PARA O LUCRO REAL. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CÔMPUTO OBRIGATÓRIO.

A pessoa jurídica que apurava o imposto com base no lucro presumido e optou pela sua apuração com base no lucro real deverá levantar balanço de abertura onde considere como utilizadas as cotas de depreciação dos bens do ativo não circulante correspondentes àquele período de apuração.

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CÔMPUTO OBRIGATÓRIO.

A pessoa jurídica que apurava o imposto com base no lucro presumido e alienar bem classificável no ativo não circulante, ressalvados os investimentos permanentes em participações societárias e as aplicações em ouro, não considerado ativo financeiro, deverá **determinar o ganho de capital considerando como custo ou valor contábil o custo de aquisição diminuído dos encargos de depreciação, inclusive os correspondentes a esse período de apuração.** (grifei)

Voluntário.

Com base em tudo que foi exposto, voto por negar provimento ao Recurso

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Roberto Adelino da Silva