



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.723260/2015-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.436 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SALVADORI INCORPORACOES E PARTICIPACOES LTDA.

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

Ano-calendário: 2012

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob. No mérito, 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, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob, que votaram por dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1301-003.022, proferido na sessão de 16 de maio de 2018, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido: 1301-003.022

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

Lucro Presumido. Receita Bruta da Venda de Bens Imóveis. Ganho de Capital.

Os valores decorrentes da venda de bem imóvel, por empresa que tenha como atividade econômica a venda de bens dessa natureza, deve ser tratada como receita bruta da atividade, e não como ganho de capital, se a empresa apura o IRPJ pela sistemática do lucro presumido.

Lucro Presumido. Atividade Imobiliária. Receita Financeira. Coeficiente de Presunção.

Fica sujeita ao mesmo coeficiente de presunção de lucro 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.

Lucro Presumido. Ganho de Capital. Depreciação Acumulada.

Na apuração do ganho de capital na alienação de bens tangíveis, o valor da depreciação acumulada só deve ser excluído, se os respectivos encargos de depreciação, quando contabilizados, tiverem produzido impacto na apuração do lucro tributável.

CSLL e IRPJ. Identidade de Matéria Fática. Mesma Decisão.

Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Nelso Kichel e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento parcial ao recurso, mantendo a exigência referente ao ganho de capital na alienação de veículos. O Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

Contra essa decisão a Fazenda Nacional primeiramente opôs embargos de declaração, os quais foram rejeitados pelo Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara “*por revelar-se manifestamente improcedente a alegação de contradição*”, em despacho datado de 3 de outubro de 2018.

A Fazenda Nacional então interpôs recurso especial pretendendo discutir duas matérias: “1) *Ganho de Capital na venda de veículos - custo do bem alienado*”, e “2) *Nulidade por vício formal - erro na apuração do tributo*”. Em seu pedido, requer: “*o provimento do presente recurso para que seja: I) restabelecido o lançamento; ou caso assim não entenda, II) anulado por vício formal.*”

Apenas a primeira matéria foi admitida, tendo a negativa de seguimento da segunda matéria sido confirmada pela Presidente da CSRF após agravo interposto pela Fazenda Nacional (fls. 973-977).

Destaco trechos do despacho na parte em que admitiu a discussão, em sede de recurso especial, da matéria “1) *Ganho de Capital na venda de veículos - custo do bem alienado*” (fls. 961-962):

(...)

1) Ganho de Capital na venda de veículos - custo do bem alienado

Aduz a Fazenda que a decisão recorrida diverge de outros julgados CARF quando, ao tratar do tema suscitado, invoca o §1º do art. 418 do RIR como amparo para o entendimento de que “*No caso concreto, a recorrente, desde a aquisição dos veículos, foi submetida à apuração do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro presumido. Portanto, não se utilizou de encargos de depreciação para reduzir o valor devido. Sendo assim, a apuração do ganho de capital não pode considerar a depreciação acumulada*”.

Foi indicado como paradigma o acórdão nº 1402-001.787, cuja ementa transcrevo a seguir na parte de interesse:

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

GANHO DE CAPITAL. CUSTO CONTÁBIL. COMPROVAÇÃO.

o ganho de capital correspondente à alienação de bens do ativo permanente, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, equivale à diferença entre o valor da alienação e o valor contábil do bem, devidamente

comprovado por documentação hábil e idônea, mesmo que a empresa não mantenha escrituração contábil, e no cálculo do valor contábil do bem devem ser considerados os valores das quotas de depreciação, amortização ou exaustão acumulada utilizadas e, facultativamente, a atualização monetária do custo de aquisição do bem, até 31 de dezembro de 1995, se adquirido até essa data.

[...]

Em síntese, assim argumenta a recorrente ao demonstrar o dissídio jurisprudencial:

O paradigma diverge da ênfase dada pelo acórdão recorrido à expressão “se for o caso” contida no art. 418, § 1º do RIR/99. Argumentou o Conselheiro Relator do julgamento recorrido que o “dispositivo regulamentar deixa expresso que, para encontrar o valor contábil do bem, a depreciação será excluída se for o caso. Vale dizer, a própria norma que admite a existência de hipóteses em que a depreciação não deve ser excluída, das quais é exemplo o caso em que a depreciação, embora registrada contabilmente, não tenha interferido na apuração do lucro tributável”.

A análise do paradigma indica que essa não parece ser a melhor interpretação do dispositivo em questão. Na realidade, a expressão “se for o caso” citada no art. 418 do RIR/99 refere-se a casos em que o bem ou direito não esteja sujeito a depreciação ou amortização, como, por exemplo, no caso de terrenos.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que **a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial**, uma vez que ao examinar lançamento decorrente da apuração de ganho de capital, mais especificamente controvérsia acerca do custo contábil do bem alienado, em caso de apuração de IRPJ e CSLL na sistemática do lucro presumido, o acórdão recorrido expressou o entendimento de que “a depreciação que não interferiu de forma direta e específica na apuração da base de cálculo daqueles tributos, não pode ser excluída do custo do bem alienado, no momento de apurar o ganho de capital”, ao passo que no acórdão paradigma, o colegiado manifestou-se no sentido de que é devida a exclusão das quotas de depreciação no cálculo do valor contábil do bem alienado. Confira-se trecho do voto condutor da decisão paradigma:

No mais, por bem analisar os temas ora tratados, transcrevo os fundamentos da decisão de primeira instância:

[...]

O cálculo do ganho de capital, na hipótese de tributação pelo lucro presumido, encontra-se disciplinado no art. 521, § 1º, do RIR de 1999:

[...]

O conceito de valor contábil, consignado no art. 31, § 1º, do Decreto- Lei nº 1.598, de 1977, encontra-se consolidado no art. 418, § 1º, RIR de 1999, que assim dispõe:

[...]

*Resumindo o exposto acima: o ganho de capital correspondente à alienação de bens do ativo permanente, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, equivale à diferença entre o valor da alienação e o valor contábil do bem, devidamente comprovado por documentação hábil e idônea, mesmo que a empresa não mantenha escrituração contábil, e **no cálculo do valor contábil do bem devem ser considerados os valores das quotas de***

depreciação, amortização ou exaustão acumulada utilizadas e, facultativamente, a atualização monetária do custo de aquisição do bem, até 31 de dezembro de 1995, se adquirido até essa data.

(Grifo meu)

O despacho de fls. 986-989 discrimina os valores ainda em discussão nos presentes autos, observando (grifamos):

(...)

13. Mantém-se apenas a discussão administrativa quanto à matéria “Ganho de Capital na venda de veículos – custo do bem alienado”.

14. Em exame do auto de infração, verifica-se que o valor correspondente a essa rubrica encontra-se lançado no período de apuração 01/04/2012 a 30/06/2012, com fato gerador de 18/04/2012, e o valor total apurado é de R\$ 4.006.386,50.

(...)

Quanto aos demais valores do Auto de Infração, não será necessária nenhuma apuração, pois o recurso voluntário do contribuinte foi integralmente atendido, motivo pelo qual todos os valores foram exonerados.

(...)

O sujeito passivo apresentou contrarrazões questionando exclusivamente o mérito do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente de Câmara para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Observo que o acórdão recorrido deu provimento ao recurso especial do sujeito passivo quanto ao item “ganho de capital na venda de veículos”, sendo que a decisão estabeleceu duas premissas, quais sejam: (i) considerando que o propósito inicial era utilizar os veículos para locação, é inviável tributar as receitas auferidas na venda desses bens como receita bruta da atividade. (ii) não encontra amparo legal o procedimento adotado pelo sujeito passivo, de apurar

o IRPJ e a CSLL de acordo com a sistemática artigo 5º da Lei 9.716/1998, eis que esse dispositivo se destina, de forma muito específica, às empresas que tenham por objeto social a compra e venda de veículos, bem como exige o cumprimento de formalidades que não foram observadas.

Diante de tais premissas é que o acórdão recorrido conclui que “a forma de tributação cabível, no caso em tela, é o ganho de capital”.

Em seguida, a decisão recorrida observa que a autoridade lançadora apurou de forma incorreta o ganho de capital e, por tal razão, cancela o lançamento, *in verbis*:

(...)

Por essas razões, conclui-se que a forma de tributação cabível, no caso em tela, é o ganho de capital. Entretanto, a autoridade lançadora, ao apurar o ganho tributável, subtraiu do custo dos veículos a depreciação acumulada, e assim alterou a base de cálculo em desfavor do contribuinte. Esse critério, na prática, implicou tributar o patrimônio, e não a renda. É que, estando a recorrente submetida nos períodos anteriores, à sistemática do lucro presumido, ela não deduziu da base de cálculo do IRPJ, nem da CSLL qualquer encargo de depreciação.

O encargo de depreciação é despesa que só produz efeito sobre o IRPJ e a CSLL, quando apurados pelo lucro real. Se a apuração for na sistemática do lucro presumido, não existirá apropriação de despesas específicas. Não há, portanto, nessa forma de tributação (lucro presumido) espaço para despesas de depreciação. Sendo assim, quando da apuração do ganho de capital, a depreciação acumulada não pode interferir no cálculo do valor tributável, salvo se essa depreciação acumulada, no todo ou em parte, tiver sido deduzida do lucro tributável em períodos anteriores.

(...)

No caso concreto, a recorrente, desde a aquisição dos veículos, foi submetida à apuração do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro presumido. Portanto, não se utilizou de encargos de depreciação para reduzir o valor devido. Sendo assim, a apuração do ganho de capital não pode considerar a depreciação acumulada.

Desconsiderando aquele valor, constata-se que a alienação dos veículos não gerou acréscimo patrimonial, o que fica evidenciado no quadro abaixo:

DEMONSTRATIVO DO GANHO DE CAPITAL DO VEÍCULO		
	LANÇAMENTO	JULGAMENTO
VALOR DE VENDA (+)	6.295.810,00	6.295.810,00
VALOR CONTÁBIL (-)	8.693.125,00	8.693.125,00
DEPRECIÇÃO ACUMULADA (+)	6.403.701,50	0,00
GANHO DE CAPITAL (-)	4.008.386,50	-2.397.315,00

Pelo exposto, considerando a inexistência de ganho de capital na alienação dos veículos, a exigência de crédito tributário não pode subsistir.

A Fazenda Nacional se insurge apenas quanto à conclusão do acórdão recorrido, trazendo paradigma que foi considerado apto a caracterizar a divergência jurisprudencial necessária a permitir a análise do tema por esta CSRF, nos termos do artigo 65 do Anexo II do RICARF/2015.

Ressalta-se que o recurso especial da Fazenda Nacional não traz questionamento quanto às questões acima referidas como premissas do voto condutor do acórdão recorrido – vale repeti-las: (i) considerando que o propósito inicial era utilizar os veículos para locação, é inviável tributar as receitas auferidas na venda desses bens como receita bruta da atividade. (ii) não encontra amparo legal o procedimento adotado pelo sujeito passivo, de apurar o IRPJ e a CSLL de acordo com a sistemática artigo 5º da Lei 9.716/1998, eis que esse dispositivo se destina, de forma muito específica, às empresas que tenham por objeto social a compra e venda de veículos, bem como exige o cumprimento de formalidades que não foram observadas.

Em suas contrarrazões, o sujeito passivo questiona não apenas os fundamentos do recurso especial, mas também as premissas da qual partiu o voto condutor do acórdão recorrido, nesse ponto insistindo que, no seu entendimento, (i) a venda de veículos e de bens móveis novos e usados constitui sua atividade econômica e, portanto, a respectiva receita é operacional, bem como que (ii) aplica-se, ao caso, o regime tributário previsto no art. 5º da Lei nº 9.716/1998.

Não foram mencionados, porém, quaisquer decisões deste CARF que pudessem servir de paradigma para tais questionamentos – o que poderia, em tese, dar ensejo a um exame de admissibilidade e a um eventual tratamento das questões como recurso adesivo ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Neste sentido, observo, em caráter preliminar, que **o presente voto não abordará o mérito das questões tidas como premissas do voto condutor do acórdão recorrido**, eis que, entende-se, estas **não são matéria do recurso especial da Fazenda Nacional**, nem houve qualquer alegação de existência de divergência jurisprudencial que pudesse provocar uma análise de admissibilidade e eventual conhecimento de tais questões por parte desta 1ª Turma da CSRF.

Assim, esclareço que o presente recurso especial é conhecido nos termos do despacho de admissibilidade. É dizer, **o mérito do presente recurso especial, conforme admitido para discussão nesta CSRF pelo despacho de admissibilidade e mediante comprovação de divergência jurisprudencial, consiste, exclusivamente, em definir se, nas pessoas jurídicas optantes pelo regime de lucro presumido, a depreciação interfere ou não no valor de custo do bem para fins de apuração do ganho de capital na venda de ativos.**

Passo à análise de mérito nesses termos.

A Fazenda Nacional sustenta, na linha adotada pelo acórdão paradigma, que não se pode considerar como custo do bem vendido o seu valor original (valor de aquisição), sob pena se permitir a dedução duplicada de custo de aquisição.

Tal raciocínio tem por premissa que, na tributação com base no lucro presumido, todos os custos e despesas da pessoa jurídica já são, presumidamente, considerados quando da aplicação do correspondente coeficiente de presunção de lucro, de modo que deve-se considerar como custo do bem o valor depreciado e não o valor original.

Nesse ponto, o acórdão recorrido observou que a presunção manifestada pela aplicação do coeficiente no regime do lucro presumido não se refere a nenhuma despesa específica, nem é a soma de despesas individuais. Por tal razão, conclui que não se pode pretender considerar, para fins de determinação do valor de custo do bem, os encargos de depreciação, eis que estes não foram especificamente deduzidos da apuração dos tributos.

A discussão não é nova nesta 1ª Turma da CSRF, tendo sido julgada nos termos do acórdão 9101-004.436, de 8 de outubro de 2019, de minha relatoria e voto vencedor do i. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, assim ementado e decidido:

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

Ano-calendário: 2002

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

Para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido o ganho de capital correspondente à alienação de bens do ativo permanente/não circulante equivale à diferença entre o valor da alienação e o valor contábil do bem, sendo esse determinado deduzindo-se as quotas de depreciação, amortização ou exaustão acumulada, nos termos dos arts. 521, § 1º, e 418, § 1º, ambos do RIR/99.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Livia De Carli Germano (relatora) e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado).

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Andrea Duek Simantob, substituída pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

O mesmo Conselheiro, em coautoria com o também Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, realizou uma abordagem bastante esclarecedora da legislação que rege o tema e dos precedentes deste CARF até então existentes sobre a matéria, a qual foi publicada na coluna “Direto do CARF” no sítio do Conjur da internet (<https://www.conjur.com.br/2020-jan-29/direto-carf-carf-aborda-ganho-capital-lucro-presumido-parte>), publicado em 29 de janeiro de 2020, acesso em 4 de maio de 2021). Peço licença para reproduzir o artigo, por seu conteúdo ilustrativo e, inclusive, didático:

Carf aborda apuração do ganho de capital no lucro presumido (parte 2)

Dando continuidade na análise dos precedentes do Carf sobre a apuração do ganho de capital[1] para os contribuintes tributados com base no Lucro Presumido, abordaremos nesta semana a necessidade, ou não, de consideração dos valores da depreciação, amortização e exaustão acumulada, para a determinação do valor contábil a ser utilizado na referida apuração.

Antes de abordarmos os precedentes sobre o tema, novamente faremos uma breve explanação sobre a legislação que rege a matéria.

A apuração com base no Lucro Presumido é prevista no art. 26 da Lei nº 8.981, de 1995[2], em períodos de apuração trimestrais.[3]

Esses mesmos dispositivos legais tratam também da tributação com base no Lucro Real (por opção, disponível a qualquer contribuinte, ou por determinação legal, conforme

dispõe o art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998[4]) e com base no Lucro Arbitrado (nas hipóteses compiladas no art. 603 do RIR/2018[5]).

Na apuração da base de cálculo do IRPJ no Lucro Presumido, sobre a receita bruta auferida em cada trimestre - deduzida das devoluções e das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos - aplicam-se os coeficientes de presunção de lucro previstos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995. Além disso, os ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e demais receitas e resultados positivos devem ser adicionados integralmente na determinação dessa base de cálculo.

O tema a ser tratado nesta oportunidade, diz respeito à apuração do ganho de capital aos optantes pelo Lucro Presumido: no momento da alienação do bem do ativo não circulante, deve-se levar em consideração o custo original do bem alienado ou deve-se adotar esse custo deduzido das quotas de depreciação, amortização e exaustão acumulada?

De acordo com o art. 595, e seu § 1º, do RIR/2018[6] (art. 521 do RIR/99), o ganho de capital deve ser acrescido integralmente à base de cálculo do Lucro Presumido, sendo apurado com base na diferença entre o valor de alienação e o respectivo valor contábil.

A discussão posta é qual seria o conceito de valor contábil para os optantes pelo Lucro Presumido, mormente em razão de não ser exigível a esses contribuintes a manutenção de escrituração contábil, a teor do que dispõe o art. 45, parágrafo único, da Lei 8.981, de 1995, reproduzido no artigo 600 do RIR/2018[7] (art. 527 do RIR/99).

Não são muitos os precedentes sobre o tema. No Acórdão nº 1301-003.022 (sessão de 16/05/2018), prevaleceu o entendimento de que o art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996, determina que valor recebido a título de recuperação de despesa só deve ser acrescido à base de cálculo do IRPJ e da CSLL se, no período em que a despesa foi incorrida, ela tiver sido deduzida, interferindo na apuração do tributo devido, e, de forma contrária, se ao tempo em que a despesa foi incorrida, a pessoa jurídica estivesse submetida à tributação com base no Lucro Presumido, a adição não seria exigida. Com base nesse raciocínio, entendeu-se que, embora nessa sistemática de tributação a aplicação do coeficiente de presunção de lucro implique a dedução de “despesa presumida”, essa não se referiria à totalidade de despesas e custos incorridos pelo contribuinte, e, por essa razão, na hipótese de recuperação de custo ou despesa, não se exigiria a adição desse valor à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Por conseguinte, como a depreciação não interferiria diretamente na apuração da base de cálculo daqueles tributos, não poderia ser excluída do custo do bem alienado no momento da apuração do ganho de capital. Argumentou-se ainda que o § 1º do art. 418 do RIR/99 (atual art. 501, do RIR/2018) determina que a apuração do ganho de capital leve em conta o valor contábil do bem, diminuído, se for o caso, da depreciação, concluindo-se que há hipóteses em que a depreciação não deve ser excluída, das quais seria exemplo o caso em que a depreciação, embora registrada contabilmente, não tivesse interferido na apuração do lucro tributável.

Raciocínio semelhante se observa no Acórdão nº 1302-000.551 (sessão de 31/03/2011), em que se firmou o entendimento de que o valor contábil a ser considerado na apuração do ganho de capital no Lucro Presumido deveria levar em consideração a depreciação acumulada antes da opção por esse regime de tributação, mas que, tendo em vista que no caso concreto o contribuinte foi tributado nessa sistemática desde o início de suas operações, não haveria que se levar em consideração qualquer valor de depreciação.

Por outro lado, no Acórdão nº 1402-001.787 (sessão de 27/08/2014), concluiu-se que o conceito de valor contábil encontra-se estampado no art. 418, §1º, do RIR/99[8] (art. 501 do RIR/2018), correspondendo ao que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada. Consta ainda que, no Lucro Presumido, todos os custos e despesas da

pessoa jurídica, por presunção, já foram considerados quando da aplicação do correspondente coeficiente de apuração de lucro, uma vez que já teriam sido geradas as receitas decorrentes do próprio desgaste ou obsolescência dos bens utilizados na produção, ou direitos amortizáveis (aplicação do princípio contábil da confrontação das despesas com as receitas e os períodos contábeis). Nesse contexto, nesse regime, haveria de se depreciar os bens de seu ativo imobilizado para fins de apuração do ganho de capital, pois estes já teriam sido consumidos, ao menos em parte, para se auferir receitas, sob pena de permitir-se a dedução duplicada de custo de aquisição. Consta ainda no voto condutor do aresto que a expressão “se for o caso” contida no artigo 418, §1º, do RIR/99 (não exclusão da depreciação na apuração do valor contábil), referir-se-ia às hipóteses em que o bem ou direito não estivesse sujeito a depreciação ou amortização, como, por exemplo, no caso de terrenos.

Por fim, é interessante observar que essas duas teses foram confrontadas no Acórdão nº 9101-004.436 (sessão de 08/10/2019), justamente em recurso especial interposto pela PGFN em face do citado Acórdão nº 1302-000.551, prevalecendo o entendimento da Fazenda Nacional consubstanciado no Acórdão 1402-001.787 no sentido de que, na apuração do ganho de capital no Lucro Presumido, deve ser excluída a depreciação, amortização ou exaustão acumulada na determinação do valor contábil.

Por ocasião do julgamento do acórdão 9101-004.436 acima comentado, prolatei o voto que acabou restando vencido nesta 1ª Turma da CSRF em outubro de 2019. Reproduzo trechos aquele voto, que expõem as razões do meu entendimento:

(...). No caso das empresas sujeitas ao regime do lucro real, a apuração do ganho de capital leva e conta o valor contábil do bem, o qual, nos termos do artigo 31 do Decreto-Lei 1.598/1977, considera os encargos de depreciação. Veja-se:

Art 31 - Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

§ 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, corrigido monetariamente e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

(...)

Não há, para as empresas optantes pelo regime de lucro presumido, definição sobre o que se considera valor contábil do bem para fins de apuração do ganho de capital.

À época dos fatos, a legislação limitava-se a estabelecer que, no caso das empresas optantes pelo lucro presumido, o valor do ganho de capital deve ser acrescido à base de cálculo do lucro presumido, sendo o ganho resultado da “*diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil*” (art. 521, §1º, do Decreto 3.000/1999 – RIR/99).

Assim, para a definição do conceito de valor contábil para fins de apuração do ganho de capital para as empresas optantes pelo regime do lucro presumido, é necessário levar em consideração a lógica dessa sistemática de tributação.

Pois bem. Os encargos de depreciação são despesas que só produzem efeito sobre o IRPJ e a CSLL quando apurados pelo lucro real, já que no lucro presumido não existe a apropriação de despesas específicas, não havendo assim espaço para despesas de depreciação.

Inclusive, as empresas optantes pelo lucro presumido estão até dispensadas de manter escrituração contábil, desde que mantenham Livro Caixa para registro de sua movimentação financeira (art. 45, parágrafo único, da Lei 8.981/1995, reproduzido no artigo 527 do RIR/99).

Compreendo que tais circunstâncias são indicativos suficientes de que, para as empresas no lucro presumido, a depreciação acumulada não pode interferir no cálculo do valor tributável quando da apuração do ganho de capital -- salvo se essa depreciação acumulada, no todo ou em parte, tiver sido deduzida do lucro tributável em períodos anteriores em que tal pessoa jurídica tiver sido tributada no regime de lucro real, neste caso por aplicação do racional previsto o art. 53 da Lei nº 9.430/1996, o que de qualquer forma não é o caso.

Assim, como bem observou o voto condutor do acórdão recorrido, 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. Pelo contrário, se tais despesas de depreciação nunca intervirem especificamente no cálculo dos tributos recolhidos pelo contribuinte -- que é o caso dos autos --, não se pode pretender sua dedução por ocasião da alienação do bem, até porque isso acabaria por resultar em tributação de patrimônio e não de renda.

Um esclarecedor resumo da questão é feito por Edmar Oliveira Andrade Filho:

*Existe uma controvérsia sobre a forma de apuração do ganho de capital em relação aos bens sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão. A legislação é omissa sobre a forma de cálculo do eventual ganho de capital em relação a esses bens. Por definição legal, o valor contábil é o somatório do valor do custo de aquisição ou construção corrigido monetariamente se for caso, e diminuído do valor correspondente à depreciação, amortização ou exaustão. **Ocorre que no regime de tributação com base no lucro presumido o cômputo de depreciação, amortização ou exaustão não é obrigatório e se realizado não possui repercussão fiscal.** Portanto, a interpretação lógica e mais justa é no sentido de que uma pessoa jurídica que sempre foi tributada com base no lucro presumido deverá apurar o ganho de capital sem considerar qualquer parcela de depreciação, amortização ou exaustão, ainda que tenha feito contabilização a esse título. Se, todavia, o contribuinte migrou do sistema de apuração do lucro real para o lucro presumido, o valor correspondente à depreciação, amortização ou exaustão já contabilizados e computados como custo ou despesas dedutíveis serão considerados no valor contábil. Problemas poderão advir caso existam valores que estão contabilizados e, portanto, interferindo nos valores contábeis, mas que não foram considerados dedutíveis, como é o caso do cômputo daqueles valores em montantes superiores aos legalmente admitidos. Em tais circunstâncias, esses valores serão adicionados ao valor contábil para fins de apuração do ganho de capital. (Imposto de Renda das Empresas, São Paulo: Atlas, 10 ed. 2013, p. 851, grifamos)*

Em síntese, temos que, na sistemática do lucro presumido, a aplicação do coeficiente à receita bruta resulta no “lucro presumido” e, por exclusão, na “despesa presumida”, a qual não é a soma de despesas, nem de custos, já que a lei simplesmente ignora os valores individualmente considerados.

Tal regime considera que todas as despesas foram computadas na apuração quando da aplicação do coeficiente de presunção de lucro, independentemente de sua natureza, é dizer, a presunção não se refere a nenhuma despesa específica, nem é ou pretende ser a soma de despesas individuais. Inclusive, em um dado caso concreto, isso pode resultar em depreciação de bem por coeficiente maior do que o previsto na legislação, sem que tal fato possa trazer nenhuma repercussão fiscal ao contribuinte.

Neste sentido, considerando que a depreciação dos bens integrantes do ativo de pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido não interfere de forma direta e específica na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, compreendo que não há fundamento para que possa interferir na apuração do ganho de capital tributável quando da alienação do bem.

(...)

Pedindo vênias aos respeitáveis entendimentos em contrário, mantenho o meu posicionamento acima declarado, que adoto como razões de decidir também para o caso dos autos.

Ainda em resposta ao recurso especial, observo que não seria adequado se falar em dedução “duplicada” do custo de aquisição, eis que a dedução efetuada como resultado da aplicação do percentual de presunção não considera uma despesa específica, sendo na realidade uma verdadeira ficção legal, eis que independe da verificação, no caso concreto, da existência mesma de qualquer despesa.

No caso, o fato de as depreciações estarem registradas contabilmente não altera o raciocínio acima, eis que, de qualquer forma, a depreciação nunca influenciou individualmente a apuração da base de cálculo dos tributos devidos, no regime do lucro presumido. Lembrando também que, neste regime, o percentual de presunção (que presume despesas e assim apura o lucro) é utilizado apenas para as receitas operacionais, não para ganhos de capital, que são integralmente adicionados à base de cálculo.

Assim, se, no regime (opcional) do lucro presumido, para fins de apuração do lucro tributável se presume, de maneira completamente dissociada/independente da realidade (ficção), um determinado valor como sendo as “despesas” a serem abatidas das receitas operacionais auferidas, não se pode, por ocasião da apuração de uma variável específica desse “lucro tributável” (o ganho de capital), pretender, aí sim, estabelecer-se um vínculo com a realidade, tendo como resultado o cômputo de um valor de depreciação que nunca impactou, de maneira específica, a base de cálculo tributável.

Também por isso, concordo com a interpretação de que a expressão “se for o caso” contida no artigo 418, § 1º, do RIR/99, implica que a própria norma admite a existência de hipóteses em que a depreciação não deveria ser excluída, das quais seria exemplo o caso em que a depreciação, a despeito de ter ou não sido registrada contabilmente, não interferiria na apuração do lucro tributável.

Por fim, observo que não se ignora que esta não é a posição adotada pela Receita Federal em diversas decisões em processo de consulta, entretanto tais manifestações consistem em interpretação da legislação tributária não vinculante aos Conselheiros deste CARF.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Com a devida vênia, ousou discordar dos judiciosos argumentos do voto da Ilustre Relatora, Conselheira Livia De Carli Germano.

A discussão não é nova nesta 1ª Turma da CSRF, tendo sido julgada nos termos do acórdão 9101-004.436, de 8 de outubro de 2019. No caso concreto, inclusive, participei do julgamento do acórdão recorrido e não vislumbro razões para alterar meu entendimento proferido naquela assentada.

Em que pesem os valorosos argumentos da ilustre Conselheira Relatora, ousou divergir de seu entendimento.

Já tive oportunidade de me manifestar sobre a matéria como relator do Acórdão 1402-001.787 e também por meio de declaração de voto no Acórdão 1301-003.022. Reproduzo, a seguir, os fundamentos de meu entendimento firmado em tais julgados.

Dispõe o art. 521, e seu § 1º, do RIR/99¹ que os ganhos de capital sejam acrescidos à base de cálculo do lucro presumido, sendo que o ganho de capital deverá ser apurado com base na diferença entre o valor de alienação e o respectivo valor contábil.

Ocorre que *o conceito de valor contábil encontra-se estampado no art. 418, § 1º, do RIR/99*², correspondendo ao que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

¹ 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 [Lucro Presumido], 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.

² 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.

Tal determinação faz sentido, uma vez que na tributação com base no lucro presumido todos os custos e despesas da pessoa jurídica, presume-se, já foram considerados quando da aplicação do correspondente coeficiente de presunção de lucro, uma vez que já teriam sido geradas as receitas decorrentes do próprio desgaste ou obsolescência dos bens utilizados na produção, ou direitos amortizáveis. Trata-se, em realidade, da aplicação do princípio contábil da confrontação das despesas com as receitas e os períodos contábeis. Ora, se as receitas relacionadas aos bens já foram oferecidas à tributação, há de se confrontar as despesas e custos correspondentes. Se o contribuinte opta pela apuração do Lucro Presumido, há de se depreciar os bens de seu ativo imobilizado para fins de apuração do ganho de capital, pois estes já foram consumidos, ao menos em parte, para se aferir receitas. Nesse cenário, não haveria como considerar-se o custo do bem vendido o seu valor original, sob pena de permitir-se a dedução duplicada de custo de aquisição.

Há de se ressaltar, que, no caso concreto, a depreciação foi, inclusive, contabilizada pelo contribuinte, o que, a meu ver, seria razão suficiente para não se admitir sua dedução, também, no momento da apuração do ganho de capital.

Quanto ao argumento de que o ganho de capital não confunde com os rendimentos oriundos da atividade operacional do contribuinte, de fato, há que se discernir tais conceitos. Com efeito, correto o argumento de que os coeficientes de presunção de lucro somente se aplicam sobre as receitas operacionais. Ocorre que o raciocínio por mim desenvolvido acerca do consumo do ativo e de seu cômputo, via depreciação, nos resultados presumidos do contribuinte, diz respeito ao período em que os referidos ativos não eram mantidos pelo contribuinte com o intuito de venda, mas sim em suas atividades operacionais. Sob esse aspecto, com a devida vênia aos que militam em sentido diverso, não há como se admitir que, no momento da venda desses bens, se ignore a depreciação que já foi confrontada, sob o regime de competência, com as receitas auferidas pelo contribuinte e com as quais os referidos ativos colaboraram para seu auferimento.

A respeito da discussão sobre o alcance da expressão “se for o caso” contida no artigo 418, § 1º, do RIR/99, discordo do entendimento de que tal dispositivo regulamentar deixaria expresso que, para encontrar o valor contábil do bem, a depreciação seria excluída se for o caso, equivalendo a dizer que a própria norma que admitiria a existência de hipóteses em que a depreciação não deveria ser excluída, das quais seria exemplo o caso em que a depreciação, embora registrada contabilmente, não interferiria na apuração do lucro tributável.

Ora, não me parece ser essa a melhor interpretação do dispositivo em questão. Entendo que a expressão “se for o caso” citada no art. 418 do RIR/99 refere-se a casos em que o bem ou direito não esteja sujeito a depreciação ou amortização, como, por exemplo, no caso de terrenos.

No que atine ao argumento de que o art. 521 do RIR/99 aplicar-se-ia somente ao lucro real também não me convence, uma vez que, em todo o Regulamento do Imposto de Renda, o conceito de valor contábil somente é abordado no art. 418 do RIR/99, e, caso o legislador quisesse que o valor do bem para fins de apuração de ganho de capital para os contribuintes tributados com base no lucro presumido fosse o custo original do bem alienado, não teria se utilizado da expressão “valor contábil”.

Por oportuno, cabe ressaltar que o presente entendimento é corroborado pela Receita Federal, conforme se pode observar na Solução de Consulta Cosit nº 75, de 23 de janeiro de 2017, cujo excerto de interesse de sua ementa, pede-se vênua para se reproduzir a seguir:

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.

A propósito, esse entendimento vem sendo reiteradamente reproduzido pelo Fisco no denominado “Perguntas e Respostas”. Como exemplo, transcrevo o conceito de valor contábil contido na resposta à pergunta nº 540 da versão de 2005³, *no capítulo referente à apuração do lucro presumido* e após esclarecimento do item 539 em que se esclareceu que como se apura o ganho de capital para fins de tributação naquele regime de tributação:

540 – O que vem a ser custo ou valor contábil de bens e direitos, para efeitos de cálculo dos ganhos de capital?

Para fins de apuração dos ganhos de capital, considera-se custo ou valor contábil de bens e direitos:

1. [...]
2. no caso de dos demais bens e direitos do ativo permanente, o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada [...]

Por essas razões, voto por CONHECER e DAR provimento ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

³ Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipi-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2005/microsoft-word-viewer-respostas-2005.pdf>>. Consulta em 09 de outubro de 2019.