



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.720043/2016-97
ACÓRDÃO	1302-007.304 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRANSPORTADORA TELLES LTDA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. APLICABILIDADE.

A Autoridade Fiscal observou os dois pressupostos hábeis a legitimar a adoção da presunção de omissão de receitas prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96: respeitou os limites legais ao individualizar os lançamentos considerados de origem não comprovada e intimou o contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários. Diante da ausência de provas, deve ser mantida a exigência.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÕES *IURIS TANTUM*.

Cabe ao Contribuinte a prova da origem dos depósitos constatados em suas contas bancárias. Caso não apresente a comprovação de sua origem, presume-se que tais valores correspondem à receita omitida, com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/96¹.

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. VALOR CONTÁBIL. DEPRECIAÇÃO. INCLUSÃO.

Para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido o ganho de capital correspondente à alienação de bens do ativo permanente/não

¹ **Art. 42.** Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Miriam Costa Faccin (relatora), Henrique Nímer Chamas e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento parcial ao recurso, apenas, para cancelar a exigência quanto à infração atinente ao ganho de capital relativo à alienação dos veículos do ativo imobilizado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, quanto à matéria em relação à qual a relatora foi vencida.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente), Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão.

RELATÓRIO

1. Trata-se, na origem, de Auto de Infração lavrado em face da Contribuinte, ora Recorrente, através do qual foi formalizado o crédito tributário relativo ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, acrescido de multa de ofício 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora, referente a fatos geradores ocorridos no período de 2012, assim discriminado:

IRPJ	
IMPOSTO	177.714,27
JUROS DE MORA (Calculados até 01/2016)	60.793,60
MULTA PROPORCIONAL	133.285,70
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	371.793,57
CSLL	
CONTRIBUIÇÃO	74.590,72
JUROS DE MORA (Calculados até 01/2016)	25.390,04
MULTA PROPORCIONAL	55.943,03
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	155.923,79
PIS	
CONTRIBUIÇÃO	19.163,34
JUROS DE MORA (Calculados até 01/2016)	6.464,15
MULTA PROPORCIONAL	14.372,46
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	39.999,95
COFINS	
CONTRIBUIÇÃO	88.446,45
JUROS DE MORA (Calculados até 01/2016)	29.834,89
MULTA PROPORCIONAL	66.334,81
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	184.616,15

2. Conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (e-fls. 1.316/1.330), o lançamento originou-se em razão da constatação das seguintes infrações:

- (i) omissão de receitas com base em créditos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996) no ano-calendário de 2012, no montante total de R\$ 2.948.216,51, cuja Interessada, devidamente intimada, não conseguiu comprovar a origem dos recursos;
- (ii) omissão de receita de ganho de capital, em abril/2012 (R\$ 295.000,00) e em junho de 2012 (180.000,00), referente ao valor da venda de veículos, uma vez que, à época da alienação, eles já deveriam estar totalmente depreciados, sendo o valor total da venda, portanto, ganho de capital.

3. Em 14.01.2016 (e-fl. 1.332), a Contribuinte foi cientificada da lavratura do Auto de Infração e entendeu por apresentar Impugnação (e-fls. 1.336/1.349), por meio da qual, sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) o lançamento seria nulo por cerceamento de seu direito de defesa, caracterizado pelos valores autuados terem sido apurados mês a mês sem especificação do dia dos créditos, identificação do banco ou número da conta;
- (ii) protesta que em momento algum foi apresentada qualquer tabela ou outra forma individualizada indicando quais valores que não teriam sido contabilizados e/ou que não tiveram sua origem comprovada. Porque durante todo o procedimento de fiscalização foi intimada sempre a comprovar a

origem dos valores de modo global, por totais mensais e não individualizada como exige a legislação, ferindo os princípios constitucionais da legalidade e do contraditório e ampla defesa;

- (iii) alega que parte dos créditos bancários se referem a transferências de valores entre empresas do mesmo grupo econômico, empréstimos informais, inúmeras transferências entre contas da própria empresa, bem como depósitos feitos por terceiros referentes a empréstimos tomados para devolução em curto espaço de tempo e, principalmente, valores referentes a subcontratação da qual explica a sistemática;
- (iv) protesta que os depósitos bancários não constituem, por si só, fato gerador do imposto de renda por não caracterizarem disponibilidade econômica de renda e proventos, devendo o Fisco comprovar o nexo causal entre o depósito e o fato que representa omissão de rendimentos;
- (v) alega ter comprovado a origem de todos os valores considerados omitidos para, em seguida, reconhecer a exigência quanto ao montante não justificado de R\$ 387.903,83;
- (vi) quanto à omissão de receitas sobre ganhos de capital, destaca que, pelo artigo 305 e 418, §1º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 não está obrigada à depreciação de bens, que seria facultativa, ainda mais para empresas tributadas pelo lucro presumido;
- (vii) protesta que deva ser analisado o tempo de depreciação dos veículos vendidos, pois o tempo de vida útil dos veículos seria superior aos quatro anos previstos na legislação.

4. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 25 de janeiro de 2017, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (“DRJ/RJO”), em Acórdão de nº 12-84.724 (e-fls. 1.458/1.466), entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) com relações às alegações da Interessada quanto a origem dos valores autuados, a mesma não junta aos autos qualquer comprovação de tais alegações, mas tão somente planilhas resumo e razões insuficientes para a efetiva comprovação da origem dos créditos bancários;
- (ii) a Impugnação deve vir acompanhada de toda a prova documental necessária à confirmação das alegações nela contidas, não há como acatar as simples alegações da Interessada e juntada de demonstrativos, quão menos documentação “por amostragem” que, embora citada na Impugnação, não foi juntada aos autos;

- (iii) quanto ao ganho de capital, tendo a Interessada optado por não se valer do parágrafo único do artigo 45 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, se sujeitou às normas e à legislação contábil e comercial que obriga a depreciação dos bens do ativo imobilizado, não havendo, desta forma, que se falar em sua facultatividade na legislação fiscal;
- (iv) quanto ao prazo de vida útil dos veículos, descabe seu questionamento ou qualquer análise pericial, uma vez que o mesmo se encontra expressamente determinado pelas legislações comercial e fiscal, inexistindo a hipótese de sua reavaliação, quão menos para ampliação do prazo;
- (v) o Relator original foi vencido somente no que concerne à sua fundamentação para a obrigatoriedade de a Interessada considerar a depreciação acumulada na apuração do ganho de capital auferido na alienação de veículos pertencentes ao ativo imobilizado. Isso porque, no seu entender, ela decorre exclusivamente do fato de que a Interessada, optante pela tributação com base no lucro presumido no ano-calendário de 2012, mantém escrituração contábil nos termos da legislação comercial. Ou seja, houvera ela se valido do disposto no parágrafo único do artigo 45 da Lei nº 8.981, de 1995 (escrituração do Livro Caixa) a depreciação seria facultativa pela legislação fiscal;
- (vi) entretanto, no regime de tributação com base no lucro presumido, no cálculo do ganho de capital, deve ser observado o disposto no artigo 521, §1º do RIR/1999;
- (vii) na tributação com base no lucro presumido todos os custos e despesas da pessoa jurídica, presumem-se, já foram considerados quando da aplicação do correspondente coeficiente de presunção de lucro. Dessa forma, não haveria como se considerar o custo do bem vendido o seu valor original, sob pena de permitir-se a dedução duplicada de custo de aquisição;
- (viii) conclui-se, assim, que a pessoa jurídica mesmo que não mantenha escrituração contábil, deverá, na determinação do valor contábil do bem para efeito de apuração do ganho de capital, diminuir os encargos de depreciação, sempre que for o caso. Isso porque a legislação fiscal estabelece algumas hipóteses em que não será admitida a depreciação, a teor do parágrafo único do artigo 307, do RIR/1999;
- (ix) sobre a matéria, citam-se as Soluções de Consulta nº 205, de 2003- SRRF/8ª RF/DISIT e nº 18, de 2008 – SRRF/10ª RF/DISIT;
- (x) quanto ao prazo de vida útil dos veículos, não cabe qualquer reparo o voto do ilustre Relator original.

5. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A Lei n.º 9.430/1996 autoriza a presunção de omissão de receitas a partir da existência de créditos em instituições financeiras cuja origem não seja comprovada pela contribuinte regularmente intimada para tal.

ALEGAÇÕES SEM COMPROVAÇÃO. IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE.

A impugnação deve vir acompanhada de todos os elementos hábeis e incontestáveis de prova, necessários à confirmação das alegações da interessada contidas em seu arrazoado.

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. VALOR CONTÁBIL. DEPRECIACÃO

O ganho de capital, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, corresponde à diferença positiva entre o valor da alienação e o valor contábil, assim entendido o custo de aquisição do bem, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada, ainda que a empresa não mantenha escrituração contábil.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2012

LANÇAMENTOS DE CSLL, PIS E COFINS. SUPORTE FÁTICO COMUM.

Por não apresentarem fato novo que suscite conclusão diversa, devem os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS acompanharem o decidido quanto ao lançamento de IRPJ, por terem suporte fático comum.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

6. Em 13.02.2017, a Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 12-84.724, através de Carta com Aviso de Recebimento – AR (e-fl. 1.474), e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 1.477/1.491), por meio do qual

ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação, e suscitou, ainda, as seguintes alegações:

- (i) ao contrário do que entende o julgador “a quo”, não há qualquer indício no Auto de Infração de que a Recorrente foi devidamente intimada para se manifestar de forma individualizada de cada valor que a Fiscalização entendeu omitido nos extratos bancários apresentados, os documentos de fls. 537/548, informam o valor total por período, e neste valor estão incluídos valores que já haviam sido oferecidos à tributação;
- (ii) no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal, a Recorrente apresentou a origem de todas as entradas constantes nos extratos bancários. Porém, algumas justificativas foram desconsideradas, e esses valores foram considerados como omissão de receitas;
- (iii) os valores supostamente omitidos foram apurados mês a mês (fls. 1.322), sendo lançado apenas o valor total de cada mês, sem qualquer identificação da sua origem, qual o dia que foi depositado, a identificação do banco ou o número da conta, impossibilitando qualquer ato por parte da Recorrente, posto que, não sabe quais dos documentos apresentados foram considerados ou não, e principalmente, quais depósitos foram considerados como omissão de receitas;
- (iv) a planilha de fls. 537/548 não identifica os valores como alega o acórdão recorrido, em clara violação à legislação federal, que é clara em prever que os valores supostamente omitidos devem ser individualizados, identificando cada um dos depósitos bancários que se considerou não justificado, e não lançado mês a mês com o valor total, como fez o Fisco;
- (v) mesmo que a Recorrente tenha apresentado justificativa para todos os valores considerados omissos, isso por si só não é capaz de tornar o lançamento válido, pois a individualização dos depósitos que foram considerados não comprovados é necessária não apenas para a confecção de uma defesa sólida, mas também para que o julgador possa ter todas as informações necessárias para um julgamento justo de acordo com a verdade dos fatos;
- (vi) tendo o lançamento sido maculado por vício insanável, por estar cerceando o direito à ampla defesa e ao contraditório, por desconhecer quais seriam os créditos bancários que deveriam ter a sua origem comprovada, deve-se reformar o acórdão recorrido, julgando procedente o presente Recurso Voluntário, para decretar a nulidade do Auto de Infração recorrido, extinguindo à exigência fiscal;

- (vii) as receitas que foram consideradas omitidas pelo fisco foram devidamente justificadas nas respostas das intimações promovidas pelo fisco federal, assim, a documentação anexada com a Impugnação serve apenas para clarear os fatos e tentar demonstrar de forma mais precisa os acontecimentos;
- (viii) ao ser intimada para prestar esclarecimentos sobre os depósitos, a Recorrente demonstrou a origem desses valores, restando comprovado que os mesmos não fazem parte da base de cálculo para apuração do IRPJ e seus tributos reflexos, tendo apenas deixado de cumprir obrigação acessória;
- (ix) dos referidos depósitos, parte correspondem a transferência de valores entre empresas do mesmo grupo econômico, empréstimos informais entre eles para suprimento de caixa;
- (x) inúmeras transferências entre contas da própria Telles, e dos sócios da Telles, conforme pode se verificar pela análise das tabelas que apresentam a movimentação bancária de cada conta, que segue anexa, identificando o valor da transferência e o destino dele, tanto pela entrada, quanto pela saída. (os extratos onde aparecem as transferências já fazem parte dos autos, bem como a discriminação da origem/destino);
- (xi) é possível verificar, ainda, depósitos feitos por terceiros, que foram empréstimos tomados para devolução em curto espaço de tempo, além de valores referentes à subcontratação, que é o reembolso de despesas pela troca de serviços. (esses depósitos também foram identificados nas justificativas ao fisco);
- (xii) o reembolso de despesas é mera recomposição patrimonial pelos gastos com o transporte, é uma simples entrada financeira sem se consubstanciar em receita, ou seja, sem acréscimo patrimonial para a empresa reembolsada;
- (xiii) a Recorrente recolhe o IRPJ e a CSLL com base no lucro presumido, como estes tributos são pagos sem levar em consideração as despesas reais da empresa, não há possibilidades de se beneficiar com estas cotas de depreciação;
- (xiv) a depreciação ainda prejudicará a Recorrente, pois quando há alienação dos bens do ativo imobilizado, o valor recebido torna-se ganho de capital, incidindo tributação sobre a totalidade percebida.

7. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

ADMISSIBILIDADE E TEMPESTIVIDADE

8. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023² - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

9. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **13.02.2017** (e-fl. 1.474), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **07.03.2017** (e-fl. 1.476), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972³.

10. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

PRELIMINAR

A) ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA E AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS DEPÓSITOS NÃO COMPROVADOS

11. De início, registre-se que a Recorrente alega que o Auto de infração seria nulo, pois não teria indicado de forma individualizada os depósitos que não teriam sido comprovados, nos seguintes termos:

“Manifestou-se o acórdão recorrido pela legalidade do Auto de Infração, pois entendeu que não houve ofensa ao direito de ampla defesa da Recorrente,

² **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

³ **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

na medida que lavrado por autoridade competente e atendeu todos os preceitos exigidos pelo art. 142, do CTN.

E ainda, entendeu que a Recorrente foi devidamente intimada para se manifestar a respeito dos créditos bancários de forma individualizada, não podendo prevalecer os argumentos apresentados quanto a nulidade do Auto de Infração.

Ocorre que, ao contrário do que entende o julgador a quo, não há qualquer indício no Auto de Infração de que a Recorrente foi devidamente intimada para se manifestar de forma individualizada de cada valor que a fiscalização entendeu omitido nos extratos bancários apresentados, os documentos de fls., 537/548, informam o valor total por período, e neste valor estão incluídos valores que já haviam sido oferecidos a tributação.

[...]

Conforme já argumentado em primeira instância, insta frisar novamente que, **em momento algum constam nas intimações apresentadas qualquer tabela ou outra forma individualizada indicando quais valores que não foram contabilizados e não tiveram sua origem comprovada**, em clara violação ao §3º, do art. 42 da Lei n. 9.430/96.

A planilha de fls. 537/548 não identifica os valores como alega o acórdão recorrido, em clara violação à legislação federal, que é clara em prever que **os valores supostamente omitidos devem ser individualizados, identificando cada um dos depósitos bancários que se considerou não justificado**, e não lançado mês a mês com o valor total, como fez o fisco". (e-fls. 1.478/1.479, grifos no original)

12. Contudo, observa-se que **a referida alegação foi devidamente analisada e afastada no Acórdão recorrido**, no qual se sublinhou:

Ao contrário do que alega a interessada, **não houve ofensa ao seu direito de ampla defesa. O lançamento atende integralmente aos preceitos de ordem pública** expressos no art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional-CTN). Além disso, o auto de infração foi lavrado por autoridade competente e apresenta os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, Processo Administrativo Fiscal-PAF. Nesse sentido, o auto contém o enquadramento legal das infrações atribuídas à interessada e permite a ela conhecer as infrações que lhe estão sendo atribuídas. Tanto é assim, que se defende sem qualquer dificuldade.

Ao contrário do que alegou em sua impugnação, **a interessada foi devidamente intimada a comprovar os créditos bancários individualizados na planilha de fls. 537/548, tendo ciência dos créditos que foram considerados para a autuação**, tanto que se defende especificamente quanto a eles e os elenca em sua planilha juntada à impugnação.

Cumpra ainda destacar que, à luz do art. 59 do PAF, somente são nulos por cerceamento do direito de defesa os despachos e decisões, o que não é o caso.

Destarte, afasto a preliminar de nulidade.

(e-fls. 1.461/1.462, g.n.)

13. E, de fato, da análise dos autos – em específico da “Intimação Fiscal nº 01” (e-fls. 537/548) – verifica-se que a **Recorrente foi devidamente intimada a comprovar os depósitos bancários individualizados em planilha** (Anexos I a III). Confira-se:

1. A partir do exame comparativo entre os extratos bancários apresentados, relativos ao ano de 2012 e a escrita comercial do sujeito passivo, foram observadas as seguintes irregularidades:
 - a. A movimentação financeira bancária realizada pela pessoa jurídica no banco BRADESCO, agência 00380, conta corrente 0012840-6, nos meses de setembro, outubro e dezembro de 2012, assim como o período de 12 a 30 de novembro do mesmo ano, não foram escriturados;
 - b. A movimentação financeira bancária realizada pela pessoa jurídica no banco BRADESCO, agência 00380, conta corrente 24593-3, no ano de 2012, não foi escriturada;
 - c. A movimentação financeira bancária realizada pela pessoa jurídica no BANCO DO BRASIL, agência 2723-5, conta corrente 119550-6, não foi escriturada.
2. Além disso, observou-se que todos os lançamentos efetuados na escrita contábil a débito da conta BANCOS CONTA MOVIMENTO, código 1010102-60, tiveram como contrapartida lançamentos a crédito da conta CAIXA, código 1010101001-51, não sendo possível identificar-se a origem dos recursos depositados ou transferidos para a conta bancária da pessoa jurídica, em especial os dados do depositante e a natureza da operação.
3. Ante o exposto, **fica o contribuinte acima identificado INTIMADO a apresentar documentação hábil e idônea, que comprove a origem dos valores creditados em contas de depósito bancário da pessoa jurídica, transcritos para os Anexos I a III desta Intimação Fiscal.**

Obs: A documentação a ser apresentada deverá em especial identificar a natureza da operação e o remetente dos valores creditados em conta bancária.

ANEXO I à INTIMAÇÃO FISCAL 001

Nome empresarial: TRANSPORTADORA TELLES LTDA

CNPJ: 78.266.228/0001-15

Procedimento Fiscal nº: 0920100.2015.00302-6

Valores creditados em conta bancária de titularidade da sociedade empresária

Banco Bradesco - Agência 00380 - conta corrente 0012840-6		
Data	Histórico	Valor
02/01/2012	LIQUIDAÇÃO DE COBRANÇA	24.100,28
02/01/2012	TED - TRANSF ELET DISPON REMET. INTERAVIA TRANSPORTES LTDA	154.110,96
04/01/2012	LIQUIDAÇÃO DE COBRANÇA	2.654,19
06/01/2012	LIQUIDAÇÃO DE COBRANÇA	49.385,28
06/01/2012	TED - TRANSF ELET DISPON REMET. BANCO ITAÚ S/A	59.561,11
10/01/2012	TED - TRANSF ELET DISPON REMET. BANCO ITAÚ S/A	32.402,74
11/01/2012	LIQUIDAÇÃO DE COBRANÇA	35.341,46
11/01/2012	TED - TRANSF ELET DISPON REMET. INTERAVIA TRANSPORTES LTDA	156.978,01
13/01/2012	LIQUIDAÇÃO DE COBRANÇA	51.703,15
13/01/2012	TRANSF ENTRE AGENC CHEQUE O PRÓPRIO FAVORECIDO	1.330,00
16/01/2012	TED - TRANSF ELET DISPON REMET. BANCO ITAÚ S/A	23.322,27
17/01/2012	TED - TRANSF ELET DISPON REMET. BANCO ITAÚ S/A	23.964,54
18/01/2012	LIQUIDAÇÃO DE COBRANÇA	24.718,54
19/01/2012	TED - TRANSF ELET DISPON REMET. BANCO ITAÚ S/A	15.992,02
19/01/2012	TRANSF CC PARA CC PJ TRANSPORTADORA TOMTEL LTDA	40.000,00

(e-fls. 537/548, g.n.)

14. Verifica-se, portanto, que a Recorrente teve plena ciência dos depósitos bancários que foram considerados pela autuação, “tanto que se defende especificamente quanto a eles e os elenca em sua planilha juntada à impugnação” (e-fl. 1.462).

15. Ademais, o artigo 42, *caput* e §3º da Lei nº 9.430/96 dispõem sobre a presunção de omissão de rendimentos nas hipóteses em que o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, através de documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados em conta de depósito ou investimento mantido junto a instituição financeira, de sorte que, para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente. Confira-se:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou

receitas pela quantidade de titulares. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002). (g.n.)

16. Pelo que se pode observar, trata-se de presunção legal que acaba eximindo a Autoridade Fiscal de comprovar a efetiva omissão de rendimentos. Quer dizer, a presunção legal constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 prescreve que, em vez de ter de comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador que, no caso, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos tributáveis não oferecidos à tributação – esse é o fato desconhecido –, **cabará à Autoridade Fiscal, portanto, comprovar apenas a existência do acontecimento tomado como fato presuntivo**, ou seja, a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos – esse o fato conhecido.

17. Nesse contexto, note-se, ainda, que o que a lei prescreve é que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos respectivos valores serão considerados como rendimentos omitidos.

18. A tributação tem por objeto a própria omissão de rendimentos que, por força da **presunção legal** insculpida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, é considerada como tal a partir da **ausência da comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos valores creditados em conta de depósito** ou de investimento, restando-se concluir, pois, que os depósitos bancários são unicamente utilizados como instrumento da apuração dos rendimentos presumidamente omitidos, sem contar que, nos termos do § 3º do referido artigo 42 da Lei nº 9.4030/1996, **devem ser indicados e lançados de forma individual**, ou seja, depósito por depósito.

19. No caso concreto, confira-se que a linha de entendimento sustentada pela Recorrente não encontra respaldo nos documentos juntados aos autos. Verifica-se que, em anexo ao Auto de infração, encontra-se o Demonstrativo de apuração de IRPJ (e-fls. 1.274/1.280), o Demonstrativo de apuração de CSLL (e-fls. 1.292/1.295), o Demonstrativo de apuração de PIS e COFINS (e-fls. 1.305 e 1.312) e, o que é mais importante, o Demonstrativo de valores creditados em conta bancária (Anexos I a III da Intimação Fiscal nº 01) que, a rigor, indica de forma pormenorizada quais os lançamentos questionados (e-fls. 537/548).

20. Inclusive, extrai-se do TVF as seguintes informações:

“A partir do exame comparativo entre os extratos bancários apresentados pelo sujeito passivo, relativos ao ano de 2012 (fls. 418 a 536), e a sua escrita comercial (fls. 683 a 791), foram observadas as seguintes irregularidades:

a) A movimentação financeira bancária realizada pela pessoa jurídica no banco BRADESCO, agência 00380, conta corrente 0012840-6, nos meses de setembro, outubro e dezembro de 2012, assim como o período de 12 a 30 de novembro do mesmo ano, não foi escriturada;

b) A movimentação financeira bancária realizada pela pessoa jurídica no banco BRADESCO, agência 00380, conta corrente 24593-3, no ano de 2012, não foi escriturada;

c) A movimentação financeira bancária realizada pela pessoa jurídica no BANCO DO BRASIL, agência 2723-5, conta corrente 119550-6, não foi escriturada.

Além disso, observou-se que todos os lançamentos efetuados na escrita contábil a débito da conta BANCOS CONTA MOVIMENTO, código 1010102-60 (fls. 683 a 791), tiveram como contrapartida lançamentos a crédito da conta CAIXA, código 1010101001-51 (fls. 792 a 1270), não sendo possível identificar-se a origem dos recursos depositados ou transferidos para a conta bancária da pessoa jurídica, em especial os dados do depositante e a natureza da operação.

Diante do exposto acima, através da Intimação Fiscal nº 001, apresentada em 20/08/2015 (fls. 537 a 548), o sujeito passivo foi intimado a apresentar documentação hábil e idônea, que comprovasse a origem dos valores creditados nas contas de depósito bancário da pessoa jurídica, transcritos para os anexos I a III daquela Intimação Fiscal.

Em resposta à Intimação Fiscal nº 001 o sujeito passivo apresentou um demonstrativo contendo informações sobre a origem dos valores depositados em contas bancárias de titularidade da pessoa jurídica, transcritos para os anexos daquela intimação fiscal (fls. 549 a 584). Uma significativa parcela dos depósitos bancários teve sua origem identificada através da identificação do número do “Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas – CTCR”, ou seja, do documento expedido pelo sujeito passivo que tenha amparado o serviço de transporte prestado e o pagamento respectivo. Em análise às informações prestadas em relação ao restante dos valores depositados em contas bancárias, notou-se que vários deles apresentavam como informação de sua origem um dos seguintes conteúdos:

- Subcontratação com encontro de contas;
- Empréstimo;

A fim de obter maiores informações a respeito dos valores depositados em contas bancárias cuja origem o sujeito passivo identificou na forma acima, em 16/10/2015 foi encaminhado à pessoa jurídica mensagem de correio eletrônico solicitando esclarecimentos complementares ao demonstrativo apresentado em atendimento à intimação fiscal 001 (fls. 585). Abaixo transcreve-se o conteúdo dos itens 1 e 2 da solicitação de informações apresentada:

[...]

Assim sendo, restou não identificada a origem dos recursos depositados em contas bancárias de titularidade do sujeito passivo, para os quais limitou-se a esclarecer tratar-se de “subcontratação com encontro de contas” ou “empréstimos” (fls. 550 a 584).

No quadro abaixo é apresentado um demonstrativo contendo os valores totais mensais dos depósitos efetuados nas contas mantidas nos bancos anteriormente mencionados, não escriturados na contabilidade da pessoa jurídica e cuja origem não foi comprovada:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS E CUJA ORIGEM NÃO FOI COMPROVADA

ANO: 2012	Valor total dos depósitos bancários não comprovados
JAN	67.562,48
FEV	97.000,00
MAR	56.300,00
ABR	127.304,08
MAI	206.816,90
JUN	53.593,64
JUL	846.586,09
AGO	345.492,14
SET	321.216,53
OUT	143.528,74
NOV	460.717,18
DEZ	222.098,73
TOTAL	2.948.216,51

(e-fls. 1.319/1.320 e 1.322)

21. A partir da leitura dos elementos acima reproduzidos, percebe-se, com clareza, que a tese defendida pela Recorrente no sentido de que a Autoridade Fiscal não apurou, de forma individualizada, os créditos lançados com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 não deve ser acolhida, já que, diferentemente, **a Autoridade Fiscal identificou, um a um, todos os créditos lançados** na conta corrente 0012840-6, agência 00380, Banco Bradesco; conta corrente 0024593-3, agência 00380, Banco Bradesco; conta corrente 119550-6, agência 2723-5, Banco do Brasil; **cuja origem não restou comprovada por parte da Contribuinte**, conforme se observa do Demonstrativo de valores creditados em conta bancária (Anexos I a III da Intimação Fiscal nº 01), que indica de forma pormenorizada os lançamentos questionados (e-fls. 537/548). Na verdade, a Recorrente não apresentou quaisquer documentos a fim de justificar a origem e natureza dos respectivos depósitos/créditos ali indicados.

22. Como não bastasse, observe-se, ainda, que a própria Autoridade Julgadora de 1ª instância dispôs que a Fiscalização havia analisado individualizadamente os referidos depósitos bancários e que **a Recorrente não havia juntado qualquer comprovação de suas alegações**, conforme se verifica dos trechos a seguir reproduzidos:

Segundo os autos, a interessada, durante a fase fiscalizatória, foi regularmente intimada a comprovar a origem dos valores creditados em suas contas correntes bancárias, individualizadamente, **não tendo sido aceito pela fiscalização as alegações sem comprovação** com relação a alguns deles que, restando não comprovados, configuraram receitas omitidas, tendo a tributação sido procedida na forma do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, não cabendo ao Fisco, no caso de presunções legais, buscar provas que favoreçam a interessada, nem comprovar qualquer aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Por fim, com relações às alegações da interessada quanto a origem dos valores autuados, a mesma **não junta aos autos qualquer comprovação de tais alegações, mas tão somente planilhas resumo e razões insuficientes para a efetiva comprovação da origem dos créditos bancários.**

(e-fl. 1.463, g.n.)

23. *Mutatis mutandis*, confira-se o seguinte precedente deste Conselho:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2004 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72. ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES) Ano-calendário: 2004 PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. APLICABILIDADE. A **autoridade fiscal observou os dois pressupostos hábeis a legitimar a adoção da presunção de omissão de receitas prevista no artigo 42**, da Lei nº 9.430/96: **respeitou os limites legais ao individualizar os lançamentos** considerados de origem não comprovada **e intimou o contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários.** **Diante da ausência de provas, deve ser mantida a exigência.** (Processo nº 10640.003272/2007-64. Acórdão nº 1201-002.979. Sessão de 11.06.2019. Relatora Gisela Barra Bossa, g.n.)

24. Por essas razões, conclui-se que a tese defendida pela Recorrente no sentido de que a Autoridade Fiscal não apurou, de forma individualizada, os créditos lançados com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 não deve ser acolhida.

MÉRITO

A) - OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

25. Verifico, inicialmente, que a Recorrente continua por sustentar basicamente as mesmas alegações tais quais formuladas na Impugnação:

(i) Omissão de Receitas:

- todas as receitas que foram consideradas omitidas pelo Fisco foram devidamente justificadas nas respostas das intimações promovidas pelo Fisco Federal, assim, a

documentação anexada com a Impugnação serve apenas para clarear os fatos e tentar demonstrar de forma mais precisa os acontecimentos;

- as alegações feitas tanto na Impugnação como no presente não são vazias e sem provas como alega o Acórdão recorrido, possuem amparo nos documentos que foram anexados nas respostas das intimações feitas pelo Fisco Federal. As justificativas presentes nos recursos são sobre provas já colacionadas, que foram desconsideradas pelo Fisco. É preciso analisar o processo como um todo, desde a lavratura do termo de início da fiscalização até os documentos apresentados com a Impugnação;

- a Recorrente ao sofrer fiscalização apresentou diversos documentos, entre eles, extratos bancários, neles foram identificados depósitos não lançados na escrita fiscal da empresa, e por isso, foram considerados omissão de receita tributável;

- ao ser intimada para prestar esclarecimentos sobre os depósitos, a Recorrente demonstrou a origem desses valores, restando comprovado que os mesmos não fazem parte da base de cálculo para apuração do IRPJ e seus tributos reflexos, tendo apenas deixado de cumprir obrigação acessória;

- dos referidos depósitos, parte correspondem a transferência de valores entre empresas do mesmo grupo econômico, empréstimos informais entre elas para suprimento de caixa;

- a Recorrente anexou à Impugnação apresentada, cópia integral do Livro Razão do Ano de 2012, da empresa TOMTEL (empresa do mesmo grupo econômico da Recorrente), onde estão identificados vários depósitos feitos para a conta da Recorrente, que não podem ser considerados receita. As discriminações dos valores estão apresentadas na tabela que também seguiu inclusa com a Impugnação;

- inúmeras transferências entre contas da própria Telles, e também dos sócios da Telles, conforme pode se verificar pela análise das tabelas que apresentam a movimentação bancária de cada conta, que segue anexa, identificando o valor da transferência e o destino do mesmo, tanto pela entrada, quanto pela saída (os extratos onde aparecem as transferências já fazem parte dos autos, bem como a discriminação da origem/destino);

- depósitos feitos por terceiros, que foram empréstimos tomados para devolução em curto espaço de tempo, além de valores referentes à subcontratação, que é o reembolso de despesas pela troca de serviços (esses depósitos também foram identificados nas justificativas ao Fisco);

- há sim provas sobre as movimentações bancárias da Recorrente, onde verifica-se que quase a totalidade dos valores apurados pela Fiscalização como omissão de receitas, são, na verdade, oriundos de transações que não estão sujeitas a

incidência do IRPJ e seus tributos reflexos. As alegações e justificativas da Recorrente se mostram insistentes porque já foram apresentadas ao Fisco, e estão anexadas aos autos, mas foram desconsideradas sem qualquer justificativa;

- os depósitos referentes a subcontratação são decorrentes do encontro de contas débito/crédito entre transportadoras, são reembolsos de despesas. Essa modalidade é operada da seguinte forma, são favores concedidos entre as empresas para entrega de mercadoria, exemplo: a transportadora A efetuará frete para São Paulo, contudo está ocupando metade do caminhão utilizado para o transporte, enquanto isso, a transportadora B necessita levar outra carga de pequeno volume, também para São Paulo. Assim a transportadora B envia sua carga pela transportadora A, e a transportadora B fica com valores em aberto a pagar para a transportadora A. E vice e versa. Ao final de um período essas contas são confrontadas e o saldo é quitado entre elas;

- os argumentos apresentados e elucidados por meio do presente Recurso Voluntário são os mesmos apresentados à Autoridade Fiscal quando da resposta a intimação recebida pela Recorrente, logo, não foram apresentados os documentos de cada alegação, e sim, apenas uma planilha identificando os valores. Os documentos necessários a comprovar o alegado já foram anexados aos autos e devem ser analisados de forma uniforme, pois são partes de um mesmo processo, não podendo ser excluídos apenas porque não foram apresentados novamente com a Impugnação.

26. Com base em tais alegações, a Recorrente pugna pelo recebimento e acolhimento do presente Recurso Voluntário e que, ao final, a exigência fiscal seja cancelada em seus itens impugnados.

27. Registre-se que, a partir da promulgação do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, o legislador acabou estabelecendo uma presunção de rendimentos tributáveis pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em conta bancária de depósito ou de investimento. Confira-se:

“Lei nº 9.430/96

Seção IV - Omissão de Receita

Depósitos Bancários

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002).”

28. Com base nas informações que são prestadas pelo próprio contribuinte ou por terceiros, o Fisco pode verificar a ocorrência de situações que, em tese, correspondem ao auferimento de rendimentos tributáveis e, havendo suspeita de que, no caso, respectivos depósitos representam receita omitida, caberá à Autoridade Fiscal realizar a análise individualizada das respectivas movimentações financeiras registradas em conta de depósito ou de investimento e, ao listar os lançamentos suspeitos um a um, deverá solicitar ao contribuinte que identifique a origem de tais valores. Ao final, **caso o contribuinte não consiga comprovar que se tratam de rendimentos isentos ou não tributáveis, tais valores serão considerados como rendimentos omitidos por força da presunção legal em evidência.**

29. Na verdade, trata-se de presunção legal que acaba eximindo a Autoridade Fiscal de comprovar a efetiva omissão de rendimentos, de modo que **o ônus da prova é invertido e passa a ser do contribuinte**, que, a partir de então, tem a obrigação de oferecer provas de que o fato gerador presumidamente considerado não ocorreu.

30. Em outras palavras, a presunção legal constante do artigo 42 da Lei n. 9.430/96 prescreve que em vez de ter de comprovar a efetiva ocorrência da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos tributáveis não oferecidos à tributação – esse o fato desconhecido –, **cabará à Autoridade Fiscal, portanto, apenas comprovar a existência do acontecimento tomado como fato presuntivo**, ou seja, a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova documentalmente a origem dos respectivos recursos – esse o fato conhecido. E, tratando-se de presunção relativa, caberá ao contribuinte, por sua vez, afastá-la mediante comprovação da inoportunidade do fato desconhecido.

31. Ricardo Mariz de Oliveira elenca as razões que justificam a aceitação do uso de presunções relativas no direito tributário: **(i)** a ocorrência do fato gerador é constatada a partir de fatos conhecidos e comprovadamente existentes; **(ii)** há correlação lógica entre o fato conhecido (índices de produção, consumo de materiais, sinais exteriores de riqueza, acréscimos patrimoniais, saldo credor de caixa) e o fato desconhecido cuja existência se quer provar (fato gerador); **(iii)** o método de interpretação e aplicação da lei a partir da presunção é previsto e autorizado por lei, e não decorre apenas de suposição do agente lançador; **(iv)** a presunção não é absoluta, admitindo prova em contrário do contribuinte, característica implícita em todas as citadas hipóteses legais, quando não expressa; **(v)** trata-se de mero meio de prova, com inversão do ônus da prova da inoportunidade do gerador, pela comprovação de outros fatos, também desconhecidos, mas hábeis a excluir a incidência tributária⁴.

32. A presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos de origem não comprovada exsurge, portanto, como instrumento extremamente eficaz e catalizador de eficácia do próprio lançamento tributário em si, ao permitir que a Fazenda Pública possa inferir conclusões desconhecidas a partir de dados conhecidos e notórios, considerando a insuficiência da máquina administrativa no que diz com a análise individualizada e detalhada dos rendimentos de cada contribuinte. Na prática tributária, com bem sintetiza José Eduardo Dornelas Souza⁵:

“[...] as presunções são instrumentos que permitem ao Fisco a constituição de créditos tributários em situações que seriam de muito difícil alcance. Uma vez verificado, na prática, que um determinado fato econômico está, na grande maioria dos casos, associado ao fato gerador tributário, a lei atribui àquele primeiro fato (fato indiciário) a condição de necessário e suficiente para a

⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, p. 299/300.

⁵ SOUZA, José Eduardo Dornelas. Prova na presunção de omissão de receitas: depósitos de origem não comprovada e suprimentos de caixa. In: BOSSA, Gisele Barra. **Eficiência Probatória e a Atual Jurisprudência do CARF**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 149.

constituição do crédito tributário sem a necessidade de provar diretamente a ocorrência do fato gerador. A presunção diz-se relativa quando o contribuinte tem a faculdade de provar que, em seu caso particular, não ocorreu o fato gerador, apesar de ter ocorrido o fato indiciário”.

33. Em outras palavras, em razão das dificuldades de se demonstrar efetivamente a omissão de receitas, o legislador indicou certas hipóteses de presunções legais relativas, que se demonstradas pelo Fisco indicariam a omissão – por exemplo, a falta de escrituração correta relativa a pagamentos, a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não possa ser comprovadas ou com indícios na própria escrituração de saldo credor de caixa (violando a neutralidade contábil). Admite-se, portanto, que o contribuinte prove o contrário, demonstrando a regularidade e o oferecimento das respectivas receitas à tributação.

34. Nesse contexto, note-se, ainda, que o objeto da tributação não é o depósito bancário ou a aplicação financeira em si considerados. O que a lei prescreve é que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem serão considerados como rendimentos omitidos.

35. Fixadas essas premissas iniciais, evidencie-se que **a Recorrente não apresentou qualquer comprovação da origem dos respectivos depósitos**, mas, ao revés, limitou-se às seguintes alegações:

1 – **A subcontratação foram transportes realizados por outras empresas para nós e agora estamos devolvendo o favor.**

Quanto à identificação dos lançamentos no Livro Razão, o mesmo encontra-se em poder da Receita Federal.

2 – **Os empréstimos não foram formalizados, não há contrato.**

Quanto à identificação dos lançamentos no Livro Razão, o mesmo encontra-se em poder da Receita Federal.

(e-fl. 586, g.n.)

36. Considerando, pois, que a norma jurídica prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 estabelece uma presunção *iuris tantum* ou relativa (já que admite prova em contrário por parte do contribuinte), **caberia à própria Recorrente documentos hábeis e idôneos relativos à comprovação da origem dos respectivos depósitos** os quais pudessem afastar referida presunção, **o que não ocorreu no caso concreto**, restando-se observar, por oportuno, que **em casos tais a Autoridade Fiscal estará desobrigada de comprovar a efetiva omissão de rendimentos justamente porque o ônus da prova é invertido e passa a ser do contribuinte**, que, a rigor, tem a obrigação de oferecer provas de que o fato gerador presumidamente considerado não ocorreu.

37. Sobre a inversão do ônus da prova em favor do Fisco, já decidiu o Acórdão nº. 1302-003.292 da 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007 PROCESSUAL - NULIDADES - ART. 59, I E II DO DECRETO 70.235 Somente se observa nulidade no processo tributário administrativo se identificadas as hipóteses de incompetência do Servidor ou do órgão julgante ou, ainda, se demonstrada a violação ao primado da ampla defesa. PROCESSUAL - PRECLUSÃO - ART. 17 DO DECRETO 70.235 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA FIXADA COM ESPEQUE NO ART. 124, I, MAS REFUTADA PELO RECORRENTE SOBRE OUTRO FUNDAMENTO Imposta a responsabilidade solidária com espeque nos preceitos do art. 124, I, do CTN e o contribuinte, equivocadamente, se insurge para refutar tal imposição como se calcada no preceptivo do art. 135, III, opera-se quanto a matéria a preclusão contemplada no art. 17 do Decreto 70.235/72, transitando livremente em julgado. OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - MULTA QUALIFICADA **Cabe ao contribuinte a prova da origem dos depósitos constatados em suas contas bancárias. Caso não apresente comprovação da origem, presume-se que tais valores correspondem a receita omitida, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.** Procede a aplicação de multa qualificada quando ficar comprovada a ocorrência de infração dolosa”. (Processo nº 16004.000146/2009-00. Acórdão nº 1302-003.292. Sessão de 12.12.2018. Relator Gustavo Guimarães da Fonseca, g.n.)

38. Além do mais, note-se, ainda, que a alegação de que “*ao ser intimada para prestar esclarecimentos sobre os depósitos, a Recorrente demonstrou a origem desses valores*”, também não deve ser aqui acolhida, já que **constou expressamente da decisão recorrida a ausência de comprovação por parte da Recorrente**, conforme demonstram os trechos abaixo:

Por fim, com relações às alegações da interessada quanto a origem dos valores autuados, a mesma não junta aos autos qualquer comprovação de tais alegações, mas tão somente planilhas resumo e razões insuficientes para a efetiva comprovação da origem dos créditos bancários.

Destarte, lembrando que a impugnação deve vir acompanhada de toda a prova documental necessária à confirmação das alegações nela contidas, não há como acatar as simples alegações da interessada e juntada de demonstrativos, quanto menos documentação “por amostragem” que, embora citada na impugnação, não foi juntada aos autos.

(e-fl. 1.463, g.n.)

39. Pela pertinência, destaca-se que os documentos juntados aos autos limitam-se aos seguintes: **(i)** Contrato Social e Alterações Contratuais (e-fls. 04/24; 592/595; 603/609 e 1.447/1.453); **(ii)** Documentos de Identificação dos Sócios (e-fls. 25/57; 591; 601 e 1.446); **(iii)** Livro Razão (e-fls. 28/405 e 683/1.270); **(iv)** Documentos dos Veículos (e-fls. 409/414 e 415/417); **(v)** Extrato Bancário do Bradesco Conta 0012840-6 (e-fls. 418/514); **(vi)** Extrato Bancário Banco do Brasil Conta 119550-6 (e-fls. 515/536); **(vii)** Planilhas (e-fls. 550/584 e 1.350/1.368); **(viii)** DIPJ (e-fls. 613/681); **(ix)** Livro Razão da Tomtel (e-fls. 1.369/1.445).

40. A propósito, impende destacar que em momento algum a Recorrente fez qualquer cotejo dos valores que pretende comprovar com os lançamentos em ambos os Livros Razão. Ora,

acostar aos autos diversos documentos sem minimamente fazer qualquer correlação com os valores que pretende comprovar, a Contribuinte não está comprovando nada, mas apenas transferindo à Fiscalização o seu dever de comprovar suas próprias alegações.

41. Ademais, se houve mera movimentação financeira (*empréstimos e devolução de favores*, como alega a Recorrente), tal fato é ainda mais facilmente comprovável pela Recorrente, **bastando fazer o cotejo do depósito de entrada com o documento que justifique a posterior saída dos valores, o que também não foi feito**. Portanto, para comprovar que são simples movimentações bancárias, além de comprovar o “ingresso” dos valores, é necessário os vincular a uma “saída”, o que não foi feito.

42. Assim, as alegações reiteradas no Recurso Voluntário não devem ser aqui acolhidas, já que a presunção constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 exige a Autoridade Fiscal de comprovar a efetiva omissão de rendimentos, de modo que o ônus da prova é invertido e passa a ser do contribuinte, que, a propósito, tem a obrigação de oferecer provas de que o fato gerador presumidamente considerado não ocorreu, no caso, a Recorrente não apresentou elementos fático-jurídicos que pudessem afastá-la.

B) – OMISSÃO DE RECEITA NÃO OPERACIONAL – GANHOS DE CAPITAL

43. A Recorrente assim se pronunciou sobre o tema:

“Quanto ao ganho de capital supostamente ocorrido na alienação de três veículos do ativo imobilizado da Recorrente, mais uma vez o acórdão recorrido merece reparos, pois utiliza-se de subterfúgios na legislação comercial para exigir que na determinação do valor contábil dos bens para efeito de apuração de ganho de capital, sejam diminuídos os encargos de depreciação.

Ocorre, que em momento algum o Decreto 3.000/99, obriga o contribuinte a utilizar a depreciação, pelo contrário, dá margem interpretativa inversa, da facultatividade do seu uso.

Conforme já exposto, a Recorrente recolhe o IRPJ e a CSLL com base no lucro presumido, como estes tributos são pagos sem levar em consideração as despesas reais da empresa, não há possibilidades de se beneficiar com estas cotas de depreciação.

Além disso, a depreciação ainda prejudicará a Recorrente, pois quando há alienação dos bens do ativo imobilizado, o valor recebido torna-se ganho de capital, incidindo tributação sobre a totalidade percebida”. (e-fl. 1.488)

44. Antes de adentrar no mérito propriamente dito do tema, cabe esclarecer que os encargos de depreciação são despesas que só produzem efeito sobre o IRPJ e a CSLL quando

apurados pela sistemática do Lucro Real, já que no Lucro Presumido não existe a apropriação de despesas específicas, não havendo assim espaço para despesas de depreciação⁶.

45. 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 (artigo 45, parágrafo único, da Lei 8.981/1995⁷, reproduzido no artigo 527 do RIR/99).

46. Silvério das Neves e Paulo Viceconti explicam que:

“A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial, entretanto, poderá ficar dispensada da escrituração contábil a pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá ser escriturada toda a movimentação financeira, inclusive a bancária. É preciso esclarecer, entretanto, que essa dispensa de escrituração é apenas para fins da legislação do imposto de renda, entretanto, nada impede que, por exemplo, o Poder Judiciário exija escrituração contábil com o objetivo de avaliar o montante de ativos da empresa para fins de decretação de falência ou recuperação judicial (art. 600 do RIR/2018)”⁸.

48. Assim, tais circunstâncias são indicativos suficientes de que, para as empresas enquadradas na sistemática do 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 do Lucro Real, neste caso por aplicação do racional previsto o artigo 53 da Lei nº 9.430/1996⁹, o que não é o caso.

49. De toda forma, se o encargo de depreciação é despesa que só produz efeito sobre o IRPJ e a CSLL, quando apurados pelo regime do Lucro Real, já que no Lucro Presumido não há

⁶ A propósito, é o teor da Solução de Consulta COSIT nº 23, de 18 de janeiro de 2019: “ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DE DESPESAS. IMPOSSIBILIDADE. **Não é possível a dedução de quaisquer despesas na apuração do lucro presumido por falta de previsão legal.** Como o próprio nome diz, **o lucro sobre o qual incidirá o imposto de renda é calculado por percentuais de presunção sobre as receitas obtidas.** A venda de florestas em pé é circulação de mercadorias e classificada como receita bruta da entidade que tem por finalidade a sua comercialização. DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 25 e IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, arts. 26, 33 e 215, caput”.

⁷ **Art. 45.** A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter: Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

⁸ NEVES, Silvério das. VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. **Curso Prático de Imposto de Renda.** 20ª ed., rev. atual. e ampl. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2023, p. 63/64.

⁹ **Art. 53.** Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

espaço para despesas de depreciação, parece que o mesmo raciocínio deve orientar a apuração do ganho de capital, isto é, 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.

50. 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.

51. Ora, a depreciação, para fins fiscais, é uma dedução antecipada do custo de aquisição durante o período em que o bem permanece no patrimônio do contribuinte; assim, se não houve dedução da depreciação, não há redução do valor do custo de aquisição.

52. Ademais, não se pode olvidar o entendimento proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no Acórdão nº 9101-005.436, de relatoria da Conselheira Livia De Carli Germano, a qual apontou que, no lucro presumido não existe apropriação de despesas específicas; por isso, não há espaço para despesas de depreciação. Se tais despesas nunca interferiram especificamente no cálculo dos tributos do contribuinte, não se poderia deduzi-las na ocasião de alienação de bens, porque isso resultaria em tributação de patrimônio, e não de renda.

53. Pela pertinência transcrevemos os trechos que constaram do voto:

“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”.

54. Assim, desconsiderando a depreciação acumulada, constata-se que a alienação dos veículos não gerou acréscimo patrimonial, o que fica evidenciado no quadro abaixo:

Data da alienação	Veículo alienado	Valor da alienação	Custo de aquisição	Encargos de depreciação
02/04/2012	Volvo NH 12380 ano 2004, placas MCZ 5507	R\$ 160.000,00	R\$ 206.012,00	R\$ 206.012,00
02/04/2012	Volvo NH 12380 ano 2000, placas MAY 8995	R\$ 135.000,00	R\$ 163.995,00	R\$ 163.995,00
25/06/2012	Volvo NH 12380 ano 2004/2005, placas MIN 4060	R\$ 180.000,00	R\$ 300.000,00	R\$ 300.000,00

55. Dessa forma, considerando a inexistência de ganho de capital na alienação dos veículos, a exigência de crédito tributário não pode subsistir.

DISPOSITIVO

56. Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, para nessa extensão, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dar-lhe **parcial provimento**, apenas para cancelar a exigência quanto à infração atinente ao ganho de capital relativo à alienação dos veículos do ativo imobilizado.

57. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, redator designado

Em que pese tenha acompanhado o bem fundamentado voto da conselheira relatora em relação à preliminar de nulidade e à infração de omissão de receitas por presunção legal, acompanhei a divergência que acabou prevalecendo no que se refere à segunda infração (ganho de capital relativo à alienação dos veículos do ativo imobilizado).

Tendo sido designado para redigir o voto vencedor em relação a tal matéria, passo a expor os fundamentos que prevaleceram.

A segunda infração a ser apreciada diz respeito ao ganho de capital na alienação, em abril e junho de 2012, de veículos contabilizados no ativo imobilizado da Recorrente. Mais precisamente, diz respeito a saber se, na apuração do ganho de capital, os custos de aquisição dos referidos bens devem ser diminuídos das respectivas depreciações acumuladas.

Para a autoridade fiscal,

Do exame relativo aos lançamentos que retrataram a apuração do resultado decorrente das vendas dos veículos (fls. 406 a 408), notou-se que todas as três operações apresentaram resultado negativo para o contribuinte, ou seja, em todas elas o valor de venda foi inferior ao saldo do valor contábil de custo, não obstante tratar-se de veículos com mais de cinco anos de existência, e que na oportunidade já deveriam ter seu saldo contábil integralmente zerado por ocasião das depreciações, considerando que seu prazo de vida útil (veículos de carga) é fixado em quatro anos, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998 e respectivos anexos.

[...]

O resultado positivo apurado na alienação de bens do ativo permanente deve ser acrescido à base de cálculo do imposto de renda devido pela pessoa jurídica, sendo este cálculo efetuado pela diferença entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil, considerado este o custo de aquisição diminuído dos encargos de depreciação. É este o procedimento determinado através do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, transcrito abaixo:

De fato, conforme o disposto no art. 521 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99):

Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no §3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§1º **O ganho de capital** nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável **corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.**

§2º Os juros e as multas por rescisão contratual de que tratam, respectivamente, os arts. 347 e 681 serão adicionados à base de cálculo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 51 e 70, §3º, inciso III).

§3º Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido

para determinação do imposto, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 53).

§4º Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 52). (Destacou-se)

O tema suscita controvérsias e, ao lado do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, tive a oportunidade de abordá-lo em obra acadêmica¹⁰. Em síntese, há duas linhas de interpretação:

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

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

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

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

¹⁰ PINTO, Fernando Brasil de Oliveira; FIGUEIREDO, Paulo Henrique Silva. A apuração do ganho de capital no lucro presumido. In: PINTO, Alexandre Evaristo; DANIEL NETO, Carlos Augusto; RIBEIRO, Diego Diniz. PINTO, Fernando Brasil de Oliveira. Direto do CARF: escritos analíticos sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1. ed. São Paulo: Amanuense, 2020, p. 149-156.

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

Art.418.Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§1ºRessalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, §1º).

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

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

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

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

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

Deste modo, divergindo da conselheira relatora, considero que deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário, também, quanto à matéria em questão.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo