



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15940.000052/2006-37
ACÓRDÃO	9101-007.445 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	AGROPECUÁRIA SANTA INÊS LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CUSTO. VALOR CONTÁBIL. NÃO INCLUSÃO DAS COTAS DE DEPRECIÇÃO.

Valor contábil compreende o custo de aquisição diminuído das cotas de depreciação. Caso o contribuinte tenha optado por registrar as cotas de depreciação em sua contabilidade, o valor contábil corresponderá ao líquido apurado e não o custo de aquisição original. Este último somente deverá ser considerado caso o contribuinte possua apenas livro caixa, ou não tenha registrado as cotas de depreciação em seus livros contábeis. Não cabe à fiscalização imputar cotas de depreciação para apurar o ganho de capital, quando tais cotas não se encontram efetivamente contabilizadas na escrituração contábil do contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o Conselheiro Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior (relator) que votou pelo não conhecimento. Votou pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Redator designado

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN em face do Acórdão nº 1302-006.135 (fls. 764/782), de 22 de setembro de 2022, por meio do qual foi exarada a seguinte decisão:

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

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. LISTA APLICÁVEL AO ISS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE ISS. ÚNICA CONSEQUÊNCIA.

O fato de uma atividade não se incluir na lista anexa à Lei Complementar nº 56, de 1987, não significa que não se caracterize como uma prestação de serviços, tão-somente que não está sujeita à incidência do ISS.

SERVIÇOS EM GERAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO INDUSTRIALIZAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. TRINTA E DOIS POR CENTO.

As prestações de serviço que não se caracterizem como industrialização estarão sujeitas à alíquota de trinta e dois por cento, para a determinação do Lucro Presumido.

BENEFICIAMENTO DE ALGODÃO. PRODUTO NÃO TRIBUTADO PELO IPI. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. TRINTA E DOIS POR CENTO.

Enquadrando-se o produto resultante do serviço realizado pelo sujeito passivo na condição NT (não tributado), a atividade não se enquadra no conceito de industrialização, de modo que o percentual de presunção a ser aplicado para a determinação do Lucro Presumido é de 32% (trinta e dois por cento).

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CUSTO. NÃO INCLUSÃO DAS COTAS DE DEPRECIAÇÃO.

Não há qualquer lógica sistêmica e, por certo, não há previsão legal, para se revisar o valor do custo dos bens do ativo imobilizado para empresas optantes lucro presumido porque tais contribuintes não podem se apropriar dos respectivos custos (de depreciação) para a definição do valor tributável do IRPJ nesta modalidade de apuração. Se as empresas não podem depreciar, para fins tributários, o valor de seus bens, não podem, subsequentemente, ser oneradas pelo imposto quando da alienação destes mesmos ativos.

LUCRO PRESUMIDO. RECEITA NÃO OPERACIONAL. ART. 521 DO RIR/99.

A receitas não operacionais, decorrentes de atividades não contempladas nos atos constitutivos das empresa, sujeitam-se a regra de cálculo prevista pelo art. 521 do RIR/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, e, quanto à parte conhecida, (i) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à infração relativa ao percentual de presunção incidente sobre a atividade de beneficiamento de algodão, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Flávio Machado Vilhena Dias e Fabiana Okchstein Kelbert, que davam provimento ao recurso quanto a tal matéria; (ii) quanto à infração relativa ao ganho de capital referente à alienação de bens do ativo imobilizado (caminhões), 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, dar provimento parcial ao recurso, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento ao recurso também em relação a esta matéria; (iii) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário quanto às demais matérias, nos termos do relatório e voto do relator. Designado como redator do voto vencedor, quanto à matéria em relação à qual o relator foi vencido, o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo. O conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo solicitou a apresentação de declaração de voto. Nos termos do art. 58 §5º, do RICARF, o conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega não votou, tendo em vista que o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca (relator) já havia proferido seu voto em sessão anterior e o conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa não votou em relação ao conhecimento do recurso e ao percentual de presunção incidente sobre a atividade de beneficiamento de algodão, por se tratar de questões já votadas, na reunião anterior, pelo conselheiro Cleucio Santos Nunes. Conforme

publicado em pauta, designado como redator ad hoc o Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias. Julgamento iniciado em 11/2021 e concluído em 22/09/2022, no período da tarde.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

A PGFN interpôs o seu Recurso Especial alegando divergência jurisprudencial em relação a 2 (duas) matérias, mas apenas 1 (uma) teve seguimento para julgamento por esta Turma, através do Despacho de Admissibilidade (Fls. 798/805) e mantida em Despacho de Agravo (fls. 812/814). A saber:

Matéria	Acórdãos Paradigmas
Ganho de capital auferido por pessoa optante do Lucro Presumido na alienação de bens do ativo imobiliário	103-23.041 e 9101-004.436

O seguimento dessa matéria contou com a seguinte razão, conforme o aludido Despacho de Admissibilidade:

Segundo a Recorrente, ao cancelar o lançamento dos tributos incidentes sobre o ganho de capital auferido na alienação de bens do ativo imobilizado no presente caso, o Colegiado recorrido adotou entendimento que diverge daquele que prevaleceu em casos semelhantes, nos **Acórdãos nº 103-23.041 e nº 9101-004.436**.

Nesse sentido, são os seguintes os argumentos trazidos pela Recorrente para fins de sustentar o cabimento de seu apelo especial:

2.2 DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

2.2.1 GANHO DE CAPITAL REFERENTE À ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF acolheu esse item do recurso voluntário, com base na seguinte argumentação:

Ou seja, não há qualquer lógica sistêmica e, por certo, não há previsão legal, para se revisar o valor do custo dos bens do ativo imobilizado para empresas optantes lucro presumido porque, insista-se, tais contribuintes não podem se apropriar dos respectivos custos (de depreciação) para a definição do valor tributável do IRPJ, nesta modalidade de apuração. Se a empresa não pode depreciar, para fins tributários, o valor de seus bens, não pode,

subsequentemente, ser onerada pelo imposto quando da alienação destes mesmos ativos.

(...)

Seja como for, a exigência tal como posta, afronta a legislação federal em vigor e, mais que isso, contraria o princípio da isonomia por tributar, além da capacidade contributiva da empresa, fato que, ao fim de contas, não revela incremento patrimonial (se não houve dedução da depreciação no passado, não há, tributariamente, redução do valor do custo de aquisição).

Esta exigência também deve ser integralmente cancelada. (Destacou-se)

Divergindo deste entendimento, a então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes considera que, para efeito de apuração do ganho de capital, o valor contábil do bem alienado corresponde ao valor de aquisição diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, **sendo irrelevante se a empresa é tributada pelo lucro real ou presumido.** Confira-se, a respeito, a ementa integralmente transcrita:

“Processo nº 10950.004167/2005-87

Recurso nº 151.724 Voluntário

Matéria IRPJ E OUTROS

Acórdão nº 103- 23.041

Sessão de 24 de maio de 2007

Recorrente NIPPOMAG DO BRASIL COMÉRCIO DE COLCHÕES MAGNÉTICOS LTDA.

Recorrida 2ª Turma/DRJ - Curitiba/PR

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

Ementa: RETIFICAÇÃO DA DCTF DURANTE AÇÃO FISCAL ESPONTANEIDADE DESCARACTERIZADA.

Formalizado o início da ação fiscal descaracteriza-se a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos tributos objeto do procedimento, situação essa inalterável pela apresentação de DCTF retificadora ou adesão ao parcelamento especial (PAES).

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. GANHO DE CAPITAL.

Comprovada nos autos a simulação de negócio jurídico para evitar incidência tributária na pessoa jurídica, desconsidera-se o ato negociai e exige-se o tributo daí decorrente.

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. VALOR CONTÁBIL DO BEM ALIENADO.

Para efeito de apuração do ganho de capital, o valor contábil do bem alienado corresponde ao valor de aquisição diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão. Nesse conceito, é irrelevante se a empresa é tributada pelo lucro real ou presumido.

TAXA DE DEPRECIAÇÃO. BENS USADOS.

A taxa anual de depreciação para bens adquiridos usados é definida pelo art. 311 do RIRJ99.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Comprovada nos autos a intenção de fraude, caracterizada pela utilização de conta corrente de interposta pessoa na movimentação de recursos financeiros pertencentes à empresa e a prática de negócio jurídico simulado, cabível o agravamento da multa, nos termos do inciso II, do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NIPPOMAG DO BRASIL COMÉRCIO DE COLCHÕES MAGNÉTICOS LTDA.

(Destacou-se)

Nesse sentido, segue também paradigma da CSRF, envolvendo caso similar da mesma contribuinte:

Processo nº 10835.000342/2006-64

Recurso Especial do Procurador

Acórdão nº 9101-004.436 – CSRF / 1ª Turma

Sessão de 08 de outubro de 2019

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado AGROPECUÁRIA SANTA INES LTDA

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. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (Destacou-se)

De fato, os acórdãos, recorrido e paradigmas, partem de premissas fáticas idênticas, tendo em vista que discutem a definição de valor contábil para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido. Enquanto os acórdãos paradigmas entendem que o valor contábil do bem alienado corresponde ao valor de aquisição diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, o acórdão recorrido entende que esse conceito não pode ser utilizado para empresa que optou pelo lucro presumido.

Uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial apontada, e porque a interpretação adotada pelos acórdãos paradigmas dá melhor aplicação à legislação tributária em vigor, tal como será demonstrado a seguir, é que deve prevalecer, também no caso, o entendimento adotado pela divergência.

Em análise ao inteiro teor dos paradigmas, verifica-se que também naqueles casos tratava-se de lançamento dos tributos incidentes sobre ganho de capital auferido por pessoa jurídica optante do Lucro Presumido na alienação de bem do ativo permanente.

No Acórdão recorrido prevaleceu o entendimento de que não há lógica e nem previsão legal para exigir de contribuintes optantes do Lucro Presumido a apropriação dos encargos de depreciação para fins de determinação do custo do bem alienado. Por outro lado, nos paradigmas, prevaleceu entendimento diverso, no sentido de que o valor contábil do bem deve ser determinado deduzindo-se as quotas de depreciação.

Portanto, em se tratando de cenários fáticos análogos, e tendo as decisões recorrida e paradigmas chegado a conclusões diametralmente opostas relativamente à apuração da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o ganho de capital auferido por pessoa jurídica optante do Lucro Presumido na alienação de bem do ativo permanente, restou demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente, e tendo sido atendidos os demais pressupostos de admissibilidade, **entendo que deve ser dado seguimento ao Recurso Especial quanto à 1ª matéria.**

Ao fim, requer, na matéria admitida, o restabelecimento integral do lançamento. Cientificada do resultado (fls. 825), a Contribuinte ofereceu contrarrazões (fls. 864/867, onde não se insurge ao conhecimento, mas, no mérito, alega a existência de precedente na CSRF, reproduzindo a ementa do Acórdão nº 9101-005.436, de 10/05/2021, de onde se conclui que o Acórdão Recorrido estaria em linha com a jurisprudência deste Colegiado. Alega que as empresas que optam pelo Lucro Presumido não devem considerar a depreciação para fins de apuração do ganho de capital, pois a base legal utilizada como fundamento da autuação e do Recurso Especial da PGFN, art. 418, §1º, do RIR/99, aplicar-se-ia apenas às empresas optantes pelo lucro real.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

A Contribuinte interpôs Recurso Especial, alegando divergência jurisprudencial em relação a uma única matéria acerca da nulidade do lançamento por vício material, dada a “ausência de comprovação da ocorrência do fato gerador”, mas cujo seguimento foi NEGADO. Não houve Agravo, a despeito de ter sido cientificada do resultado do Despacho de Admissibilidade em 12/11/2024 (após 3 tentativas).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

TEMPESTIVIDADE

A tempestividade foi aferida quando do exame de admissibilidade monocrático, e o Recurso Especial da PGFN foi atestado como tempestivo.

CONHECIMENTO

Entendo que os Acórdãos Paradigmas não se prestam a formar o dissídio jurisprudencial alegado. Explico:

No Acórdão Recorrido, a análise do caso avança para além dos argumentos relacionados aos art. 521, §1º e 418, §1º, ambos do RIR/99 (esses, sim, ponto em comum entre os casos analisados). Há um argumento que entendo não enfrentado nos Acórdãos Paradigmas, e este se encontra na análise, sob o ponto de vista fiscal, da norma insculpida no art. 305 do RIR/99. Em outras palavras, a depreciação é uma “opção”?. Eis a transcrição do dispositivo legal:

Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

Dedutibilidade

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

§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 7º).

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

§ 3º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 6º).

§ 4º O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação, que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso, importará redução do ativo imobilizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 11).

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Vejamos excerto do Acórdão Recorrido:

E notem que o preceptivo acima é substancialmente claro no sentido de que valores relativos à depreciação serão computados **“se for o caso”**. Isto porque as **cotas de depreciação, na forma do art. 305, poderão ser computadas no custo de bens do ativo imobilizado para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda (§ 2º). Não se trata de uma imposição, mas de uma faculdade de sorte que se o contribuinte não promover a dedução, com a apropriação da predita cota, não haverá alteração no valor do custo do bem e, em futura alienação, será esse, e não o valor depreciado, que será considerado para fins de apuração do ganho capital, consoante dispõe o § 1º do art. 418 supra referido.** (grifamos)

Ou seja, não há qualquer lógica sistêmica e, por certo, não há previsão legal, para se revisar o valor do custo dos bens do ativo imobilizado para empresas optantes lucro presumido porque, insista-se, tais contribuintes não podem se apropriar dos respectivos custos (de depreciação) para a definição do valor tributável do IRPJ, nesta modalidade de apuração. Se a empresa não pode depreciar, para fins tributários, o valor de seus bens, não pode, subsequentemente, ser onerada pelo imposto quando da alienação destes mesmos ativos.

Contudo, os Acórdãos Paradigmáticos analisam, ao meu sentir, a depreciação apenas sob o ponto de vista da técnica contábil a alcançar o termo “valor contábil”, sem qualquer cotejo dessa afirmação em face do disposto no art. 305 do RIR/99 enfrentado pelo Acórdão Recorrido.

Com efeito, oriento meu voto para NÃO CONHECER do Recurso Especial da PGFN.

MÉRITO

Vencido no conhecimento, passo ao mérito. A matéria encontra-se bem posta ao longo do processo administrativo fiscal, e cinge-se em se definir o alcance da expressão “valor contábil”, para fins de apuração de ganho de capital de um ativo permanente/imobilizado, quando a empresa opta pela apuração pelo Lucro Presumido.

O voto condutor do Acórdão Recorrido entende, dentre outros argumentos, que a contabilização da quota de depreciação não é uma exigência fiscal, à luz do art. 305 do RIR/99, conforme extraído do trecho replicado acima.

Do outro lado, a PGFN, diametralmente oposta, ampara-se nas razões de decidir do Acórdão nº 1301-003.022 (no mesmo sentido do Acórdão nº 9101-004.436), de lavra do I. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, de onde se destaca (grifos no original):

Ocorre que o conceito de valor contábil encontra-se estampado no art. 418, § 1º, do RIR/99², correspondendo ao 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.

Com o devido respeito, discordo da ênfase dada pelo i. Conselheiro Relator à expressão “se for o caso” contida no artigo 418, § 1º, do RIR/99. Argumentou o Conselheiro 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 excluídas, das quais é exemplo o caso em que a depreciação, embora registrada contabilmente, não interferiu 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.

Por essas razões, voto por manter o crédito tributário relativo à infração de ganho de capital na alienação de veículos”. (Destacou-se)

E, finaliza:

Ressalte-se que, apesar de a contribuinte não estar obrigada a manter a escrituração contábil para efeito de apuração do IRPJ com base no lucro presumido, o valor contábil do bem continua sendo o definido pela legislação, no qual devem ser levadas em consideração as parcelas relativas à depreciação que diminuem o valor do bem, tendo em vista o desgaste deste. Esse entendimento encontra-se em conformidade com os acórdãos apresentados como paradigmas.

Desse modo, deve ser mantido o lançamento.

Para este Conselheiro a expressão “valor contábil” constante dos arts. 418 e 521 ambos do RIR/99, não deve ser analisada apenas sob a ótica da técnica contábil. Explico.

Por muito tempo, a contabilidade no Brasil foi pautada pelas orientações do órgão que atualmente se denomina Receita Federal do Brasil. As razões para isso podem ser perfeitamente compreendidas na medida em que, se a técnica contábil permitia várias metodologias para se registrar e avaliar uma determinada rubrica das demonstrações contábeis, mas a legislação tributária adotava apenas uma delas (ou outra qualquer), como aquela que poderia produzir efeitos fiscais, não raro (para não se dizer a quase totalidade) os contribuintes adotavam a “orientação” da Receita Federal do Brasil.

Exemplo desse fato pode ser observado na avaliação de estoques, quando, para fins fiscais, a dedução do CVM (Custo de Mercadoria Vendida) tinha como “orientação” o método do custo médio ou PEPS (Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair). O custo necessário para se controlar tais diferenças não se justificavam, mesmo que o melhor método para se apurar o CMV, sob a ótica estritamente técnica fosse, por exemplo, o UEPS (Último a Entrar, Primeiro a Sair). Por que disso?

O CMV apurado pelo custo médio na forma preconizada pela Receita Federal do Brasil seria menor, produzindo-se um lucro maior¹.

Outro exemplo é a depreciação. A despeito de existirem diversas metodologias contábeis (unidades de produção, horas trabalhadas, soma dos dígitos dos anos, acelerada...), como a que era admitida na dedução do lucro líquido para fins de apuração do lucro real era o método linear (como ainda é), com prazos mínimos e alíquotas máximas, novamente, o custo do controle necessário para se apurar as diferenças, ou mesmos os estudos para utilização de taxas diferenciadas, não justificava a adoção desses outros métodos. Assim, pode-se afirmar sem muito esforço probatório, a razão pela qual raro eram os casos de utilização de métodos diferentes daquele que era admitido pela legislação tributária como passível de dedução para fins de apuração dos tributos sobre a renda (linear, e alíquotas máximas mensais).

Vejamos o que dispõe o art. 310 do RIR/99:

Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 2º).

§ 1º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 3º).

§ 2º No caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto os mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 4º).

§ 3º Quando o registro do imobilizado for feito por conjunto de instalação ou equipamentos, sem especificação suficiente para permitir aplicar as diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem, e o contribuinte não tiver elementos para justificar as taxas médias adotadas para o conjunto, será obrigado a utilizar as taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integrem o conjunto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 12).

Obviamente que ao se determinar que a taxa será fixada em função do prazo e que seria a autoridade fiscal a responsável por essa determinação (à época, Secretaria da Receita Federal), isso se dá em conta da possibilidade de o contribuinte ter o direito (limitado) de deduzir

¹ Obviamente que não era o caso de 100% do universo das empresas, mas para parcela significativa dos contribuintes, principalmente na época de inflação, cujos preços das mercadorias e produtos aumentavam diariamente.

tais montantes na apuração das bases de cálculo dos tributos. Não se trata de uma norma direcionada para impor como deveria a sociedade processar ou adotar a metodologia de depreciação em seus registros contábeis. De outro lado, qualquer que fosse a metodologia utilizada na contabilidade, o valor da quota de depreciação possível de dedução estaria sempre limitado pela legislação tributária, para fins de apuração dos tributos, apenas.

A contabilidade não deve(ria) se pautar pela norma tributária, mas, como já dito alhures, a comumente adoção das normas tributárias era um mecanismo a ser adotado, em face dos demasiados custos de controle em caso de utilização de um método diferente.

Entretanto, uma questão remanesce. O que fazer em caso de eventualmente utilizar-se, nos registros contábeis, uma taxa inferior ao limite máximo permitido pela Receita Federal do Brasil? Poder-se-ia utilizar a taxa máxima para fins fiscais – via exclusão no LALUR? Se utilizada uma taxa nos registros contábeis inferior em determinado ano-calendário, poder-se-ia aumentá-la, no ano seguinte, para compensar o que não se utilizou no ano anterior?

Eis que a própria autoridade fiscal respondeu em um longínquo Parecer Normativo CST nº 79, de 08 de outubro de 1976, que abaixo se reproduz:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA 2.20.09.00 - Custos, Despesas Operacionais e Encargos 2.20.09.80 - Depreciação Acelerada dos Bens do Ativo Respeitados os limites, mínimo de tempo e máximo de taxas, a pessoa jurídica tem a faculdade de computar ou não a depreciação dos bens do Ativo em qualquer percentual. A omissão, ou uso de taxas normais ou inferiores, em um ou mais exercícios, não pressupõe renúncia do direito à utilização de taxas de depreciação acelerada, quando for o caso.

Indaga-se se o direito à depreciação acelerada dos bens do Ativo Imobilizado pode deixar de ser exercitado, em um ou mais exercícios, inclusive para possibilitar o uso, alternadamente, da depreciação à taxa normal ou a taxas inferiores a esta, assegurado à empresa a possibilidade de postergar tais encargos para exercícios posteriores à vida útil prevista para o bem.

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

3. Além disso, como a incidência do Imposto de Renda é baseada em espaços de tempo perfeitamente delimitados (artigo 127 caput, § 1º do artigo 135 e 221 caput do RIR/75), é de se admitir que a opção por qualquer das formas de depreciação seja efetuada em cada um dos exercícios. Logo, a empresa poderá utilizar-se ora da depreciação normal, ora da depreciação acelerada, se a esta tiver direito.

4. **Porém, se a empresa adotar qualquer taxa de depreciação inferior à permitida, as importâncias não apropriadas não poderão ser recuperadas posteriormente através da utilização de taxas superiores às máximas anualmente permitidas para cada exercício e cada bem em especial. Deverá, outrossim, ser observado que a taxa de depreciação a ser aplicada ao montante da variação do valor original dos bens** (conta "correção monetária" ou semelhante) deve ser exatamente igual à aplicada ao custo original do bem que lhe deu causa. Tal afirmação decorre do § 1º do art. 193 do RIR/75, que determina que a taxa anual de depreciação será aplicada "... sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis, atualizado monetariamente...". O fato de o custo original e sua correção serem contabilizados em contas distintas, no Ativo Imobilizado (alínea b do art. 243 do RIR/75), não autoriza a interpretação de que a correção monetária e custo original tenham natureza diferente; ao contrário, são um todo indissociável que representa o custo atualizado do bem objeto da depreciação. Além disso, deverá, também, ser sempre observado o limite previsto no § 17 do artigo 193 do RIR/75, bem como o disposto no § 10 do mesmo artigo. (grifamos).

5. Ressalte-se, por fim, que, embora **a depreciação seja facultativa**, a correção monetária do bens do Ativo Imobilizado é obrigatória (art. 239). Assim, ressalvadas as exceções e observados os demais dispositivos legais pertinentes, a empresa deverá efetuar a correção monetária dos bens do Ativo em todos os exercícios de sua atividade, **mesmo quando não efetue a depreciação ou a efetue a taxas inferiores às permitidas**. (grifamos)

À consideração superior.

CST, em 7 de outubro de 1976

Aqui cabe uma nota especial, porquanto ainda que o objeto do Parecer Normativo acima transcrito fosse os artigos do Regulamento do Imposto de Renda de 1975, a norma matriz que se analisou não sofreu alteração (art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964), exceto o §5º, do art. 305 do RIR/99, cuja introdução ocorreu em 1995².

² Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57).

(...)

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Assim, resta claro a este Conselheiro que a norma do Regulamento do Imposto de Renda nessa matéria tem nítida função de tratar dos efeitos tributários a partir do que restou contabilizado nos livros da sociedade. Ou seja, a partir do que se observa do registro contábil é que se determina a necessidade ou não de adição ou exclusão dos valores para fins de determinação do lucro real, mas nunca para se exigir uma contabilização não realizada, e nunca para se permitir uma dedução de uma quota de depreciação não contabilizada.

Ora, se para fins de imposto de renda apurado com base em lucro real não há exigência fiscal de contabilização da quota de depreciação, quanto mais para fins de apuração das empresas optantes pelo lucro presumido, que se encontram dispensadas de escrituração contábil, à luz do parágrafo único do art. 527, do RIR/99. Vejamos:

art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

E não só por isso. À época da edição do respectivo normativo, não havia a apuração dos tributos com base em lucro presumido, que se pudesse afirmar tratar-se de uma norma que visava conceituar “custo contábil” a partir da legislação do imposto de renda.

Com efeito, a apuração do ganho e perda de capital sempre ocorreu a partir da escrituração contábil, com os elementos efetivamente registrados, e, no caso da depreciação, nunca houve a possibilidade de se reconhecer quotas não registradas mensalmente em momento futuro, pois, o valor da quota mensal estaria limitada ao “prazo mínimo e alíquotas máximas”.

Portanto, exigir-se considerar parcela que não foi efetivamente contabilizada para reduzir o valor do “custo contábil” com o objetivo de aumentar o ganho tributável, não encontra amparo na legislação de regência seja na do lucro presumido, seja na do lucro real (esta última utilizada para sustentar a acusação fiscal).

Reconhece este Conselheiro, entretanto, que este tema tem sido objeto de alternância na CSRF, mormente o que restou assentado no Acórdão nº 9101.005.436³, de lavra da I. Conselheira Livia de Carli Germano e o Acórdão nº 9101-004.436⁴, de lavra do I. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Como restou claro que que até aqui se expôs, alinho-me ao voto da I. Conselheira Livia de Carli Germano, obviamente por mais razões que aquelas declinadas em seu voto, e que abaixo se reproduz:

(...). 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.

³ 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).

⁴ 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.

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 interviram 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.

(...)

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.

(...)

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.

Recentemente, no Acórdão nº **1003-004.433**, de 25 de agosto de 2025, este Conselheiro foi redator do voto vencedor, onde a decisão restou assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

GANHO DE CAPITAL. LUCRO PRESUMIDO. VALOR CONTÁBIL. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

Valor contábil compreende o custo de aquisição diminuído das cotas de depreciação. Caso o contribuinte tenha optado por registrar as cotas de depreciação em sua contabilidade, o valor contábil corresponderá ao líquido apurado e não o custo de aquisição original. Este último somente deverá ser considerado caso o contribuinte possua apenas livro caixa, ou não tenha registrado as cotas de depreciação em seus livros contábeis. Não cabe à fiscalização imputar cotas de depreciação para apurar o ganho de capital, quando tais cotas não se encontram efetivamente contabilizadas na escrituração contábil do contribuinte.

Além do que já foi abordado anteriormente, a maioria daquele Colegiado, do qual participou este Conselheiro utilizou também como razões de decidir, que agora também se incorporam ao presente feito, os seguintes argumentos:

As regras do Lucro Presumido ao não terem definido explicitamente o termo “valor contábil” de forma diversa, não significa que o vocábulo utilizado não tenha uma compreensão já existente para fins do mesmo tributo, ainda que utilizada em método de apuração distinto.

A apuração de lucro a partir de uma presunção legal (Lucro Presumido), não implica em que todos os termos devam ser definidos ou redefinidos por essa legislação, a não ser que a própria legislação assim queira fazer tal distinção. Veja-se, por exemplo, quando a Lei nº 9.249/95 definiu a base de cálculo,

determinando qual seria o conceito de “receita bruta” e quais deduções seriam permitidas:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Outro exemplo encontra-se no art. 25 do mesmo diploma legal:

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

(...)

§ 1º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 3º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 4º Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 5º O disposto no § 4º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto.

Como visto nenhum dos conceitos sublinhados encontram-se definidos na legislação do Lucro Presumido, que, ao meu sentir, toma-os de empréstimo. Em especial atenção, quando permite que o “ajuste a valor presente” possa se considerado no “valor contábil” (§2º).

O fato de as cotas de depreciação não servirem para o cômputo da base tributável, até serviria como argumento econômico, e muito bem explorado pela I. Relatora, mas não possuem o condão de alterar o próprio conceito jurídico de uma expressão já previamente prevista na legislação (art. 418 do RIR/99, por exemplo).

Durante as discussões, foi aventada a decisão do Acórdão nº 9101-005.436⁵, de 10 de maio de 2021, que restou assim assentado:

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.

Cabe destacar que nesse caso, como bem destacou o I. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto em sua declaração de voto, uma questão chamou atenção. Qual seja: aquele contribuinte havia efetivamente registrado contabilmente as cotas de depreciação, fazendo-se aqui uma razão para um “distinguishing”

⁵ 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).

relevante com o presente feito, cujo contribuinte não contabilizou as cotas de depreciação. Vejamos o item 2.3 do TVF:

2.3 Verificação Fiscal de Outras Receitas: Ganhos de Capital na Alienação de Bens do Imobilizado

(...)

Como se pode observar, a FISCALIZADA **não considerou** os valores correspondentes às depreciações contábeis ocorridas a partir da data de aquisição até a data da alienação dos respectivos bens alienados, o que equivale a dizer, que, para fins de apuração dos resultados com a venda de bens do ativo permanente, a FISCALIZADA **não considerou os valores contábeis (custo histórico de aquisição menos valores depreciados) dos bens que foram alienados, conforme determina a legislação comercial e fiscal**. Este fato ocorreu porque foi verificado que **não constam registrados na contabilidade da FISCALIZADA**, valores referentes à depreciação de quaisquer dos bens contabilizados no seu Ativo Permanente.

(...)

Ressalta-se que para os anos-calendário anteriores ao de 2008, a FISCALIZADA optou pela tributação com base no lucro presumido; portanto, a falta de registro na contabilidade das despesas/custos das depreciações dos bens contabilizados no seu Ativo Permanente, não gerou, para fins fiscais, a tributação de lucros majorados ou de prejuízos reduzidos, como seria no caso da tributação com base no lucro real.

Outra questão de relevância para o presente julgamento foi destacado pelo I. Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, acompanhado pelos que votavam pelas conclusões da I. Relatora. Trata-se do fato de a fiscalização ter imputado ao “valor contábil” as cotas de depreciação a partir do momento da aquisição dos bens. Como se sabe, a depreciação contábil, se tivesse que ser forçosamente imputada, deveria ser apropriada a partir do momento em que os bens estivessem em operação. Deveria a fiscalização, nesse sentido, perquirir tal data, o que não fez. Portanto, maculando também a própria base sobre a qual aquela autoridade imputou os efeitos tributários, em direta afronta ao art. 142 do CTN.

CONCLUSÃO

Diante de todo exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial, e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, redator designado

Fui designado para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento recursal.

Nesse ponto, prevaleceu o entendimento de que a falta de cotejo direto do art. 305 do RIR/99 nos acórdãos paradigmas, dispositivo legal este que inclusive estava vigente durante os

fatos geradores envolvidos tanto nos casos paradigmáticos quanto no recorrido, não impede a caracterização do dissídio jurisprudencial.

Com efeito, a matéria aqui discutida envolve o conceito de *valor contábil* de ativo alienado para fins de apuração do ganho de capital tributável. Enquanto os acórdãos paradigmas entenderam que o *valor contábil* deve corresponder ao valor de aquisição diminuído dos encargos de depreciação, o acórdão recorrido entendeu que o *valor contábil*, para empresas optantes pelo lucro presumido que não aproveitaram dos efeitos fiscais de uma depreciação, deve corresponder ao custo de aquisição integral, isto é, o valor pago pelo bem.

Daí a divergência, independentemente da depreciação ser ou não uma faculdade do contribuinte.

Essas as razões, portanto, para conhecer do recurso especial fazendário.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**

Optei por apresentar a presente declaração de voto para expor os fundamentos que me levaram a acompanhar o voto do Relator apenas por sua conclusão.

Mais precisamente, o ponto de minha discordância é quanto à afirmativa do voto condutor de que “*caso o contribuinte tenha optado por registrar as cotas de depreciação em sua contabilidade, o valor contábil corresponderá ao líquido apurado e não o custo de aquisição original.*”

Segundo penso, para contribuintes optantes pelo lucro presumido que não se valeram dos efeitos tributários das despesas com *depreciação* (o que ocorreria caso houvesse alteração anterior do regime do Lucro Real, o que não é o caso), o ganho de capital corresponde à diferença entre o valor da alienação e o valor contábil, assim entendido como o custo de aquisição, ou seja, o valor pago pelo bem alienado.

Ora, os efeitos da depreciação para fins de tributação do ganho de capital para contribuintes no lucro presumido, como regra, são **neutros**, o que impede seu cômputo no ganho de capital, sob pena de tributar não só o *resultado positivo* (ou a *renda*) da operação, como também o patrimônio.

A propósito, sequer há obrigatoriedade de escrituração para quem opta pelo presumido, de modo que a meu ver não faz sentido admitir *dois conceitos* de *valor contábil* para

quem está sujeito ao lucro presumido: um para quem acaba registrando contabilmente a depreciação; e outro para quem não possuem escrituração.

Admitir o contrário, ademais, permitiria tratar contribuintes iguais, de forma desiguais, o que é vedado ante o princípio da igualdade.

Essas as razões, contudo, que me levaram a negar provimento ao recurso especial apenas com base na conclusão do voto do I. Relator

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli