



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

**Processo n°** 11040.720402/2014-88  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-002.370 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de setembro de 2017  
**Matéria** LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL  
**Recorrente** GOULART & BORGES LTDA - EPP  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009, 2011

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. REGIME DE CAIXA. POSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido podem, à sua opção, adotar o regime de caixa em relação às receitas operacionais e não operacionais, nas quais se inclui o ganho de capital.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2009, 2011

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

O decidido quanto ao lançamento do IRPJ deve nortear a decisão do lançamento decorrente, tendo em vista que se originam das mesmas provas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos o conselheiro Rogério Aparecido Gil (relator), que negava provimento ao recurso, o conselheiro Edgar Bragança Bazhuni, que o acompanhava na íntegra, e a conselheira Ester Marques Lins de Sousa, que dava parcial provimento ao recurso, a fim de apenas readequar o lançamento a se observar o regime de caixa. Designado o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Gustavo Guimarães da Fonseca, Edgar Bragança Bazhuni (suplente convocado), Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado) e Ester Marques Lins de Sousa. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto face ao Acórdão nº 11-48.460 de 21 de novembro de 2014 da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Recife (PE) (DRJ/REC) que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Impugnação, registrando-se a seguinte ementa:

### **LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL.**

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.

### **GANHO DE CAPITAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE CUSTOS RELATIVOS A BENFEITORIAS.**

Incumbe ao sujeito passivo a comprovação de fatos registrados em sua escrituração. Ante a alegação de que a Fiscalização não considerou, na apuração do ganho de capital na venda de imóvel, o valor referente a benfeitorias, registradas em conta distinta daquela relativa ao custo de aquisição do bem, deveria a defesa apresentar os documentos comprobatórios dos gastos não computados.

### **TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL).**

Tratando-se de lançamento reflexo, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

### **MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.**

A imposição da multa qualificada mostra-se justificada quando demonstrados suficientes indícios da ação dolosa do contribuinte, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

É cabível o lançamento da multa qualificada no percentual de 150% sobre o tributo quando o contribuinte utiliza artifício para encobrir a ocorrência do fato gerador do tributo.

A Recorrente é sociedade por cotas de responsabilidade limitada (Ltda.), registrada no Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) sob nº 68.10-2/02 - **Aluguel de Imóveis Próprios**, tendo apresentado DIPJ com tributação pelo Lucro Presumido nos anos-calendário 2009, 2010 e 2011.

A Fiscalização constatou que a Recorrente não realizou apuração e recolhimento do valor devido sobre o Ganho de Capital referente à venda do imóvel adquirido, em **10/03/2008**, pelo valor de **R\$ 130.000,00** (aquisição materializada no contrato social de 10/03/2008 - imóvel incorporado ao patrimônio do sujeito passivo mediante integralização do capital social do sócio Ronaldo Braga Goulart (Matrícula no registro de imóveis nº 24171). O referido imóvel foi alienado, em **21/12/2009**, pelo preço de R\$ 250.000,00, parcelados em cinco parcelas mensais e consecutivas no valor individual de R\$ 50.000,00, vencendo a primeira destas parcelas no dia 20/01/2010 e as demais no mesmo dia dos meses e ano subsequente, todas representadas, no ato, pela emissão de cinco (05) notas promissórias em caráter pró-solvendo).

O **negócio jurídico** constou definitivamente constituído na data de **21/12/2009**, sendo este o momento de ocorrência do **fato gerador**. A expressão pró-solvendo constante na referida escritura pública remete apenas à quitação do preço, não alterando a data de realização do negócio jurídico. O sujeito passivo registrou o recebimento das parcelas em sua contabilidade (Livro razão 2010, fl. 14, conta Alienação de imóveis - lançamentos a crédito no dia vinte dos meses de janeiro a maio), entretanto, ainda assim, não realizou apuração ou pagamento do ganho de capital.

A Fiscalização anotou que, em relação ao regime de apuração das receitas, a possibilidade de adoção do regime de caixa, tal como previsto na Instrução Normativa SRF nº 104/1998, não seria aplicável ao caso concreto, pois a norma estabelece o critério de reconhecimento das receitas de vendas na medida do recebimento, somente para a tributação das receitas decorrentes da atividade operacional. O ganho de capital em questão é um resultado não-operacional, a operação consta registrada pelo sujeito passivo na apuração do resultado (Resultado não operacional-Alienação de imobilizados) transcrita às fls. 20 do livro diário 2010.

Assim, considerou que, o momento do reconhecimento da receita (ganho de capital) teria sido o da efetivação do negócio jurídico, no caso, em 21/12/2009, sendo vedado neste caso diferir a tributação do ganho de capital em face das condições eventualmente acordadas para pagamento do preço.

O custo de aquisição do bem em questão foi de R\$ 130.000,00, constando na matrícula nº 24.171 (1º Registro de imóveis, fl. 02 - R.6-24.171) e na escrituração contábil do contribuinte (Livro Razão ano 2009-folha 6 - Conta: 1.3.5.1.01.0009 00503). Verifica-se à fl. 6 do livro razão (2009) do sujeito passivo, que constou, em 15/10/2009, lançamento de R\$ 111.895,74 a débito na conta correspondente ao imóvel em questão (Conta: 1.3.5.1.01.0009 00503). Esse lançamento constou com o seguinte histórico: "Valor ref. integralização capital p/transferência da pessoa física de gastos com reforma Rua Gen.Osório 938".

O lançamento em questão, que registrava um incremento no valor do ativo imobilizado, não teve correspondência em nenhum documento probatório. Após intimação, a Recorrente não apresentou os documentos comprobatórios requeridos pelo Fisco. Registrou-se que, conforme dispõe o art. 527, III do Decreto nº 3.000 de 1999, o contribuinte deve manter em boa guarda e ordem os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e Fiscal.

A autoridade fiscal apurou o valor da depreciação ocorrida entre o período de aquisição do bem (10/03/2008) e de alienação (21/12/2009), conforme quadro abaixo:

Descrição dos bens na escrituração contábil	Custo de aquisição (valor original escriturado)	Taxa mensal de depreciação	Depreciação (em 22 meses)	Custo de aquisição - Depreciação
Rua General Osório, 938 (Anexo 2- Edificações (IN SRF 162-1998))	130.000,00	0,3333%	9.533,33	120.466,67
			<b>Valor contábil:</b>	<b>120.466,67</b>

Dessa forma, o valor contábil do bem em questão seria de R\$ 120.466,67.

Demonstrativo da apuração do ganho de capital:

Data	Valor da alienação	Valor contábil	Ganho de Capital auferido (Valor da alienação - Valor contábil)
21/12/2009	R\$250.000,00	R\$120.466,67	<b>R\$129.533,33</b>

#### **Operação de 27/06/2011 (Promessa de compra e venda) - Ganho de Capital**

A Fiscalização certificou que a Recorrente não realizou apuração e recolhimento do valor devido sobre o Ganho de Capital, referente à venda do imóvel adquirido, em 10/12/2009, pelo valor de R\$ 280.682,00 (Aquisição materializada na 1ª alteração do contrato social de 10/12/2009 -imóvel incorporado ao patrimônio do sujeito passivo mediante integralização do capital social do sócio Ronaldo Braga Goulart (Matrícula no registro de imóveis nº 16275). O referido imóvel foi transmitido pelo preço de R\$ 2.000.000,00, em 27/06/2011, através de instrumento particular de Promessa de Compra e Venda.

Após a Fiscalização realizar a análise dos extratos bancários do sujeito passivo, o mesmo foi intimado, através do Termo de Intimação fiscal nº 0003 de 21/01/2014, a comprovar a origem de recursos creditados na sua conta bancária (nº 00001399.2 - agência 1594 da Caixa Econômica Federal) no período de 05 a 08/09/2011, os quais somavam R\$ 1.900.000,00. Em 07/03/2014, o sujeito passivo apresentou resposta ao Termo de Intimação fiscal nº 0003, reconhecendo como proveniente da operação de venda em questão o valor de R\$ 1.000.000,00 e afirmando que os depósitos nos valores de R\$ 500.000,00 e R\$ 400.000,00 referiam-se à "remuneração compensatória pela renúncia de aluguéis futuros pela entrega do prédio".

Ainda que a escritura (Escritura Pública de Compra e Venda nº 31.745143) tenha sido lavrada em 05/09/2011, constando na mesma como preço ajustado o valor de R\$ 1.000.000,00, a Fiscalização identificou, em diligência Fiscal perante a empresa adquirente do imóvel (Navarini Engenharia e Construções Ltda. - EPP), a existência da Promessa de Compra e Venda de 27/06/2011, com valor ajustado de R\$ 2.000.000,00.

No referido ajuste de promessa, não existe nenhuma referência à incomum alegação do sujeito passivo sobre a existência de uma "remuneração compensatória pela renúncia de aluguéis futuros". O representante da diligenciada informou, ainda, que, do preço de R\$ 2.000.000,00, R\$ 100.000,00 foram pagos a título de corretagem na alienação.

Concluiu a Fiscalização no sentido de que, ainda que, parte do recebimento do preço da venda pelo sujeito passivo tenha ocorrido de forma parcelada, essa situação não altera a data de apuração do ganho de capital que deverá atender o regime de competência.

A Promessa de Compra e Venda em referência, materializada por contrato particular em 27/06/2011, constitui direito entre as partes, sendo instrumento válido para configurar a transmissão dos direitos sobre o imóvel objeto do contrato, o que configura a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. O sujeito passivo registrou o recebimento em sua contabilidade apenas de parte do preço e em data diversa (Livro razão 2011, fl. 12, conta alienação de imóveis, R\$ 1.000.000,00 em 31/12/2011), entretanto, ainda assim, não realizou apuração ou pagamento do ganho de capital sobre os montantes contabilizados.

Quanto à possibilidade de adoção do regime de caixa, tal como previsto na Instrução Normativa SRF nº 104/1998, a Fiscalização registrou que não é aplicável ao caso concreto, visto que não estão presentes os requisitos da norma, a qual, além das exigências formais, estabelece o critério de reconhecimento das receitas de vendas na medida do recebimento, somente para a tributação das receitas decorrentes da atividade operacional. O ganho de capital em questão é um resultado não-operacional. Sendo assim, o momento do reconhecimento da receita (ganho de capital) é o da efetivação do negócio jurídico, sendo vedado neste caso diferir a tributação do ganho de capital em face das condições eventualmente acordadas para pagamento do preço.

O custo de aquisição do bem em questão foi de R\$ 280.682,00, constando na matrícula nº 16275 (2º Registro de imóveis, fl. 4 - R.13-16.275) e na escrituração contábil do contribuinte (Livro Razão ano 2009-folha 6 - Conta: 1.3.5.1.01.0011 00514). Verifica-se às fls. 6 do livro razão (2010) do sujeito passivo, que constou, em 05/08/2010, lançamento de R\$ 119.823,17 a débito na conta correspondente ao imóvel em questão (Conta: 1.3.5.1.01.0011 00514). Esse lançamento constou com o seguinte histórico: "Valor ref. integralização capital por transferência da pessoa física de contas com reforma". Após intimação, o sujeito passivo não apresentou nenhum dos documentos comprobatórios requeridos pelo Fisco. O lançamento em questão, que registrava um incremento no valor do ativo imobilizado, não teve correspondência em nenhum documento probatório.

A autoridade fiscal apurou o valor da depreciação ocorrida entre o período de aquisição do bem (10/12/2009) e de alienação (27/06/2011), conforme quadro abaixo:

Descrição dos bens na escrituração contábil	Custo de aquisição (valor original escriturado)	Taxa mensal de depreciação	Depreciação (em 19 meses)	Custo de aquisição - Depreciação
Avenida Duque de Caxias, 556 (Anexo 2- Edificações (IN SRF 162/1998))	280.682,00	0,3333%	17.776,50	262.905,50
			<b>Valor contábil:</b>	<b>262.905,50</b>

Dessa forma, o valor contábil do bem em questão é R\$ 262.905,50.

O referido imóvel foi alienado, em 27/06/2011, pelo preço de R\$ 2.000.000,00, de acordo com o que constou na Promessa de Compra e Venda lavrada na data referida. Conforme já abordado neste tópico, verificou-se que R\$ 100.000,00 foram pagos a

título de corretagem. Dessa forma, o valor da alienação na apuração do ganho de capital, demonstrada no subitem seguinte, será de R\$ 1.900.000,00.

Demonstrativo da apuração do ganho de capital:

Data	Valor da alienação	Valor contábil	Ganho de Capital auferido (Valor da alienação-Valor contábil)
27/06/2011	R\$1.900.000,00	R\$262.905,50	R\$1.637.094,50

O ganho de capital supracitado foi considerado também na determinação da base de cálculo de CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), nos termos do artigo 29, inciso II, da Lei nº 9.430/96 e do §2º do artigo 24 da Lei nº 9.249/95, conforme consta nos demonstrativos dos autos de infração.

**Multa 75%**

No lançamento correspondente à conduta infracional descrita no item 1.1, por presentes os pressupostos estabelecidos pela legislação que rege a matéria, cabe a aplicação da multa de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

**Multa Qualificada (150%)**

Verifica-se que tanto na Escritura Pública de Compra e Venda nº 31.745143 como na sua escrituração contábil, o sujeito passivo inseriu informação diversa da que deveria ser escrita, alterando a verdade sobre os fatos. Soma-se a isso, o fato de que o contribuinte também não apresentou em suas declarações ao Fisco (DIPJ e DCTF) qualquer valor referente ao ganho de capital auferido.

A Fiscalização apenas pôde identificar as reais circunstâncias da alienação em questão, a partir da realização de diligência Fiscal junto à empresa adquirente do imóvel (Navarini Engenharia e Construções Ltda. - EPP). Mesmo após diversas intimações, nas quais teve várias oportunidades de esclarecer os detalhes da negociação, o contribuinte em nenhum momento informou o verdadeiro preço do negócio e as demais circunstâncias da negociação ajustada na referida promessa.

As informações colhidas na diligência citada comprovaram de forma definitiva a conduta infracional, que já estava indiciada de forma robusta pelas demais informações analisadas. Verificando-se, assim, que o sujeito passivo omitiu o ganho de capital auferido, bem como, os valores e circunstâncias da operação de venda em questão, realizada em 27/06/2011.

Consideramos que, na presente situação, não se pode afirmar que os fatos narrados acima tenham sido decorrentes de um simples erro da Fiscalizada, restando configurada a intenção dolosa na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento, pelo Fisco, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Caracterizando-se situação prevista nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Assim, concluímos que no lançamento correspondente à conduta infracional descrita no item 1.2, por presentes os pressupostos estabelecidos pela legislação que rege a

matéria, cabe a aplicação da multa de 150%, prevista no parágrafo 1º combinado com o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

### **Recurso Voluntário**

A Recorrente foi intimada do Acórdão recorrido, em 15/01/2015 (fl. 10420 e interpôs Recurso Voluntário, em 12/02/2015 (fl. 1044). Está regularmente representada (Procuração e Contrato Social, fls. 293).

Em suas razões, a Recorrente apresentou, resumidamente, os seguintes fatos e fundamentos.

Na apuração do ganho de capital auferido em decorrência da alienação dos imóveis descritos na peça básica, o "custo de aquisição" deve ser acrescido das despesas com benfeitorias comprovadas em anexo, as quais correspondem, no caso do imóvel situado na Rua General Osório, 938, descrito na escritura pública de compra e venda nº 12.720/029, a R\$ 150.010,43; e no caso do imóvel situado na Av. Duque de Caxias, 556, a R\$ 150.454,60;

Em observância ao disposto no § 2º do art. 225, do RIR/99 e na IN RF nº 93/1997, art. 4º, §§ 2º e 3º, o valor contábil a ser considerado, em relação ao primeiro imóvel, é de R\$280.010,43; e, em relação ao segundo imóvel, de R\$ 431.136,60, visto que, em face do disposto no § 5º do art. 305 e no parágrafo único, inciso II, do art. 307, ambos do RIR/99, não é permitida qualquer depreciação sobre os referidos imóveis, por não estarem intrinsecamente relacionados com a comercialização dos bens e serviços, além de terem sido destinados a revenda.

Quanto ao regime de apuração das receitas advindas das mencionadas alienações, como o critério adotado pela impugnante foi o regime de caixa, conforme assinalado nas correspondentes DIPJ's, impõe-se observar o referido regime na tributação do ganho de capital. Assim, na operação envolvendo o imóvel da Av. Duque de Caxias, p. ex., a data a ser considerada como de efetivo recebimento do valor de alienação é setembro/2011, conforme consignado no auto de infração - subitem 2.1 e comprovado pelo extrato bancário da conta nº 00001399.2 - agência 1594 da Caixa Econômica Federal, apresentado em atendimento ao Termo de Intimação datado de 06/11/2013.

Já na operação envolvendo o imóvel da Rua Gen. Osório, conforme também consignado na peça básica - subitem 2.2.1.1, o recebimento do preço ajustado de R\$ 250.000,00 deu-se de forma parcelada (5 parcelas mensais e consecutivas, no valor individual de R\$50.000,00), vencendo a primeira no dia 20/01/2010 e as demais no mesmo dia dos 4 meses subseqüentes.

Com relação à Multa qualificada de 150%, a Recorrente sustentou que não haveria se falar em fraude pois as operações de alienação foram lançadas na escrituração contábil da empresa-impugnante, segundo consignado no próprio auto de infração, subitem 2.2.1.1, alínea B - Da apuração do Ganho de Capital e no subitem 2.2.1.2, alínea B - Da Apuração do Ganho de Capital.

Defendeu tratar-se, portanto, de típico caso de "falta de declaração" ou de "declaração inexata", punido, na forma do disposto no inciso I, do art. 44, da L. 9.430/96, com a multa de setenta e cinco por cento (75%).

Com esse entendimento, afirmou que, justifica-se, plenamente, a redução da multa para o patamar de 75% (setenta e cinco por cento), previsto no inciso I, do art. 44, da L. 9.430/96, reduzindo-se proporcionalmente o valor inicialmente exigido, conforme a planilha anexa, elaborada pelo escritório responsável pela escrituração contábil da impugnante, que indica, também, o valor da parte incontroversa, a ser objeto de pedido de parcelamento.

No que diz respeito à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a Recorrente defende que, por ter sido apurada como reflexo da Fiscalização sobre o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, as alterações ora preconizadas no lançamento principal deverão repercutir, na mesma proporção, no lançamento da CSLL.

Requeru, assim, a alteração dos lançamentos na forma acima preconizada, quanto: (1) ao "custo de aquisição" dos imóveis alienados; (2) "regime de caixa" na apuração dos resultados e (3) por não configuradas as hipóteses previstas no § 1º do art. 44, da Lei nº 9.430/96, "redução da multa qualificada" ao percentual previsto no inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430/96. Requeru, ainda, que no julgamento fosse observado o enunciado e os Acórdãos paradigmas da Súmula CARF nº 14 (fls. 1014).

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e a Recorrente está regularmente representada. Conheço do Recurso.

Na forma relatada, o Acórdão recorrido apreciou auto de infração relativo a IRPJ e CSLL, referentes aos anos calendário de 2009 e 2011, decorrentes da constatação de omissão de receita não operacional (ganho de capital).

A Recorrente alegou ter adotado o regime de caixa, como regime de apuração das receitas tributáveis, conforme assinalado nas DIPJs. A Fiscalização verificou que a Recorrente também empregou esse regime na tributação no ganho de capital.

Diante dessa constatação, a Fiscalização registrou que, no caso, o correto seria aplicar ao referido ganho de capital, a legislação do imposto de renda da pessoa jurídica e, nesse sentido, adotar o regime de competência para tributação de tais ganhos da empresa. Assim, ressaltou que as receitas, os rendimentos e os ganhos, obrigatoriamente, devem ser reconhecidos pelo regime de competência, independentemente de recebimento de valores em dinheiro.

Citou que esse é o entendimento reconhecido pelo art. 36, § 2º da IN SRF nº 93/97, ao dispor que o lucro presumido será determinado pelo regime de competência, *in verbis*:

*Art. 36. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:*

*I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 3º, sobre a receita bruta de cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral;*

*II - os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior, auferidos no mesmo período;*

*(...)*

*§ 1º A receita bruta de que trata o inciso I compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos.*

*§ 2º O lucro presumido será determinado pelo regime de competência.*

A Fiscalização registrou que, quando a legislação excepciona essa regra geral, o faz de forma expressa, tal como dispôs no art. 37 da referida instrução normativa, quando deixou de aplicar o regime de competência para apuração dos rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa e dos ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda variável.

Aprofundou o raciocínio afirmando que, exatamente como exceção à regra geral de apuração pelo regime de competência é que se deve compreender a regulação disposta na IN SRF nº 104/98, ao estabelecer normas para apuração do Lucro Presumido com base no regime de caixa. Por isso, concluiu que é de se interpretar de forma restritiva, em conformidade com o texto expresso da norma, que apenas permitiu a adoção do regime de caixa para a apuração das receitas operacionais.

Citou o texto do art. 1º da IN SRF nº 104/98, *in verbis*:

*Art. 1º A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:*

*I - emitir a nota Fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;*

*II - indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota Fiscal a que corresponder cada recebimento.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota Fiscal a que corresponder o recebimento.*

*§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a*

*entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.*

*§3º Na hipótese deste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.*

*§ 4º O cômputo da receita em período de apuração posterior ao do recebimento sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do imposto e das contribuições com o acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação vigente.*

Como os lançamentos tributários em questão referem-se à omissão de receitas relativas a ganho de capital, consideradas pela Fiscalização como receita não operacional, concluiu-se que, a legislação tributária não permite a adoção do regime de caixa para a apuração do ganho de capital, na forma realizada pela Recorrente. Entendeu-se, portanto, que não seria aplicável ao caso o disposto na IN SRF nº 104/98 ao caso em apreço.

Quanto ao ganho de capital, o Acórdão recorrido apresentou as seguintes disposições do RIR/99.

a) do conceito e determinação do ganho de capital:

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

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

b) da tributação do ganho de capital na sistemática do lucro presumido:

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

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

c) da atualização monetária dos custos dos bens alienados:

*Art. 522. Para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas jurídicas de que trata este Subtítulo observarão os seguintes procedimentos (Lei nº 9.249, de 1995, art. 17).*

*I - tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser atualizado monetariamente até 31 de dezembro desse ano, não se lhe aplicando qualquer atualização monetária a partir dessa data;*

*II - tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer atualização monetária.*

Assim, alinhado ao entendimento e fundamentos da Fiscalização, ratificados pela DRJ, considero correta a interpretação de que, no caso, não constitui receita operacional os ganhos de capital decorrentes da venda dos referidos imóveis, escriturados como ativo permanente. Isso porque, a legislação tributária só permite a adoção do regime de competência para a apuração do ganho de capital na forma realizada pela Autoridade Fiscal. Como os lançamentos tributários em questão referem-se à omissão de receitas oriundas de ganho de capital, ou seja, receita não operacional, não há fundamento para a aplicação do regime de caixa.

### **Despesas de Benfeitorias**

A Recorrente pretende que se inclua no custo dos imóveis vendidos as despesas com benfeitorias, que corresponderiam, no caso do imóvel situado na Rua General Osório, 938, a R\$150.010,43; e no caso do imóvel situado na Av. Duque de Caxias, 556, a R\$150.454,60. Juntou cópias de documentos que comprovariam as benfeitorias.

Todavia, a Fiscalização verificou no livro razão (2009) da Recorrente, que constou, em 15/10/2009, lançamento de R\$111.895,74 a débito na conta correspondente ao imóvel situado na Rua General Osório, 938; e verificou no livro razão (2010) que, em 05/08/2010, houve lançamento de R\$ 119.823,17 a débito da conta correspondente ao imóvel situado na Av. Duque de Caxias, 556.

Destacou-se que, no termos dos dispositivos retro citados, o custo a ser considerado na apuração do ganho de capital é o contábil, que pode ser conceituado como o custo original do bem alienado, acrescido de benfeitorias e deduzido das depreciações acumuladas.

Registrou-se que, os custos originais dos imóveis registrados na contabilidade da contribuinte são os seguintes:

- imóvel situado à Rua General Osório, 938 - adquirido, em 10/03/2008, pelo valor de R\$ 130.000,00;
- imóvel situado à Av. Duque de Caxias, 556 - adquirido, em 10/12/2009, pelo valor de R\$ 280.682,00.

Os custos das benfeitorias registradas na contabilidade não foram comprovados pela Recorrente durante o procedimento Fiscal, apesar de intimada para tanto.

Em sua defesa, entretanto, a Recorrente apresentou rol de documentos que comprovariam valores de benfeitorias até maiores daqueles escriturados.

Todavia, para que esse custo possa ser reconhecido, deverá ser apurado mediante comprovação hábil e idônea dos valores efetivamente incorridos. Para isso as provas devem se revestir de certeza e liquidez para que sejam consideradas pelo Fisco; devendo preencher cumulativamente os seguintes requisitos:

- ser nota Fiscal emitida em nome da contribuinte como adquirente e com indicação do seu CNPJ;
- ter por objeto mercadoria ou serviço relacionado à construção civil; e
- haver a indicação da entrega do material ou da realização do serviço nos endereços dos dois imóveis citados no Auto de Infração.

O Acórdão recorrido analisou o extenso rol de documentos das despesas com benfeitorias por ela realizadas, com o intuito de verificar quais comprovantes atendem aos requisitos acima listados de forma cumulativa. Listou-se:

- obra no imóvel situado à Av. Duque de Caxias, 556 - documentos às fls. 303 a 704:
  - Nota Fiscal às fls. 680 - R\$ 11.907,08 (piso cerâmico Portobello)
  - Nota Fiscal às fls. 700 - R\$ 540,00 (placas de gesso)

De acordo com os requisitos acima estabelecidos, o valor total comprovado gasto na benfeitoria do imóvel situado na Av. Duque de Caxias, 556, foi de R\$ 12.447,08.

- obra no imóvel situado à Rua General Osório, 938 - documentos às fls. 705 a 1000:
  - Nenhum dos comprovantes apresentados preencheu as exigências legais acima, considerando-se não comprovado o custo com benfeitoria no imóvel situado na Rua General Osório, 938.

Dessa forma, em conformidade com a análise realizada pela DRJ, em relação às informações e documentos apresentados pela Recorrente, entendo como correto, não obstante os valores sustentados pela Recorrente, que o custo devidamente comprovado de benfeitoria do imóvel situado na Av. Duque de Caxias, 556, limita-se ao montante de R\$ 12.447,08. Nesse sentido, também correto o procedimento de se adicionar esse valor ao custo de aquisição no valor de R\$ 280.682,00, resultando no custo contábil de R\$ 293.129,08.

### **Depreciação dos Imóveis**

A Recorrente também insurgiu quanto à depreciação sobre os referidos imóveis aplicada pela Autoridade Fiscal, por não estarem intrinsecamente relacionados com a comercialização dos bens e serviços, além de terem sido destinados à revenda.

O Acórdão recorrido concluiu que não assistiria razão à contribuinte.

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

*Art. 418. (...)*

*§ 1.º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.*

Registrou que valor contábil inclui, em seu cômputo, os valores correspondentes às quotas de depreciação, amortização ou exaustão acumulada, sempre que for o caso.

Por outro lado, salientou que não se aplica ao caso em apreço o disposto no § 5º do art. 305 e no parágrafo único, inciso II, do art. 307, ambos do RIR/99, conforme alegou a Impugnante. Vejamos.

O Contrato Social (fls. 124/126) estipula que:

- o objetivo da sociedade será o da incorporação, administração e locação de bens imóveis, por conta própria ou por conta de terceiros;
- o sócio Ronaldo Braga Goulart integralizou sua parte do capital social pela incorporação de seis imóveis de sua propriedade, dentre eles aquele situado à rua General Osório, nº 938.

Atentou-se para o fato de que, a 1ª Alteração do Contrato Social (fls. 127) previu o aumento do capital social em parte pela incorporação pelo sócio Ronaldo Braga Goulart de imóvel de sua propriedade, no caso, aquele situado à Avenida Duque de Caxias, nº 556.

Diante do objeto social ser, de forma preponderante, aluguel de imóveis e o capital social ser composto, em sua maioria, por imóveis, inclusive aqueles objeto desse Auto de Infração, concluiu-se que os imóveis situados à rua General Osório, nº 938, e à Avenida Duque de Caxias, nº 556, estavam relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Assim sendo, considerou-se como cabível a depreciação dos mesmos no cálculo do custo contábil para a apuração do ganho de capital.

A DRJ destacou que, até os próprios argumentos da Recorrente iam nesse sentido, quando afirmou em resposta ao Termo de Intimação fiscal nº 0003 (fls. 213) que os depósitos no valor de R\$ 500.000,00 e no valor de R\$ 400.000,00 referiam-se à remuneração compensatória pela renúncia de aluguéis futuros pela entrega do prédio situado à Av. Duque de Caxias, 556, conforme transcrição abaixo:

Ref.: Termo de Intimação fiscal nº 0003

Goulart & Borges Ltda, inscrita no CNPJ sob n. 09.534.128/0001-00, vem, tempestivamente, a presença de V. S., representada por seu contador Sr. JOSÉ BERNARDO DA

ROCHA FIGUEIRA, CIC nº 018.000.200-04, procuração anexa, informar o que segue;

- Que, a transferência eletrônica no valor de R\$1.000.000,00 (um milhão de reais), refere-se ao valor da escritura de compra e venda nº. 31745-143 de 05.09.2011;

- Que, o depósito cb 24H do dia 05/09/2011, no valor de R\$500.000,00 (quinhentos mil reais) e o Crédito Eletrônico do dia 05/09/2011, no valor de 400.000,00 (quatrocentos mil reais), referem-se a remuneração compensatória pela renúncia de aluguéis futuros pela entrega do prédio;

Considerou-se, portanto, correta a apuração dos valores de depreciação efetuada pela Autoridade Fiscal.

Todavia, como houve a comprovação de benfeitoria no imóvel situado à Av. Duque de Caxias, 556, no montante de R\$ 12.447,08, também apurou-se a parcela de depreciação incidente sobre este valor.

Verificou-se no Livro Razão (2010) que constou lançamento por benfeitoria na data de 05/08/2010. Esse, portanto, foi considerado como o marco temporal, a partir do qual seria correta a incidência da depreciação. Assim, considerou-se corretos os fundamentos e metodologia aplicados pela Fiscalização no referido cálculo. Registrou-se que esse ponto não foi contestado pela Recorrente.

Dessa forma, evidenciou-se que a parcela de depreciação da benfeitoria reconhecida no valor de R\$12.447,08 deveria ter sido calculada entre o período de registro na contabilidade (05/08/2010) e de alienação (27/06/2011), conforme quadro abaixo:

Descrição do bem	Custo da benfeitoria (valor comprovado no voto)	Taxa mensal de depreciação	Depreciação (em 11 meses)	Custo da benfeitoria -Depreciação
Avenida Duque de Caxias, 556	12.447,08	0,3333%	456,34	11.990,74

O valor contábil do bem em questão, imóvel situado à Av. Duque de Caxias, 556, apurado pela Autoridade Fiscal tinha sido R\$ 262.905,50, que acrescida da parcela relativa à benfeitoria no valor de R\$ 11.990,74, resulta no montante de R\$ 274.896,24, que passou a ser considerado pela Fiscalização como sendo o custo do bem que deveria ser considerado na apuração do ganho de capital, conforme quadro abaixo:

Data	Valor da alienação	Valor contábil	Ganho de Capital auferido (Valor da alienação - Valor contábil)
27/06/2011	RS 1.900.000,00	R\$ 274.896,24	R\$ 1.625.103,76

Dessa forma, entendendo como correta a conclusão da DRJ de que o lançamento do ganho de capital auferido, identificado na tabela acima, deve ser ajustado para o valor de R\$ 1.625.103,76.

### **Multa Qualificada**

O acórdão recorrido registrou que, os fatos apurados durante a ação fiscal ensejaram, além da exigência dos tributos e contribuições sociais, na aplicação de multa de ofício qualificada ao percentual de 150%, sobre os tributos lançados, nos termos do art. 44, I, da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, a seguir transcrito:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*(...)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Vale transcrever os aludidos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. "*

A autoridade fiscal justificou a aplicação da multa qualificada ao argumento de que tanto na Escritura Pública de Compra e Venda nº 31.745-143 como na sua escrituração contábil, a Recorrente teria inserido informação diversa da que deveria ser escrita, o que teria alterado a verdade sobre os fatos; somado a isso, o fato de que a Recorrente também não ter apresentado em suas declarações ao Fisco (DIPJ e DCTF) qualquer valor referente ao ganho de capital auferido. Além disso, a Fiscalização apenas pôde identificar as reais circunstâncias da alienação em questão, a partir da realização de diligência Fiscal junto à empresa adquirente do imóvel.

A Recorrente alegou que não haveria se falar em fraude, pois as operações de alienação teriam sido lançadas na sua escrituração contábil, segundo consignado no próprio

auto de infração; tratando-se, portanto, de típico caso de "falta de declaração" ou de "declaração inexata", punido, na forma do disposto no inciso I, do art. 44, da L. 9.430/96.

Todavia, o acórdão recorrido registrou que, não era essa a realidade que poder-se-ia depreender da análise das peças que instruem os presentes autos, bem como das razões e provas apresentadas pela defesa.

A Fiscalização concluiu que constitui-se em fraude, o fato de haver constado na Escritura Pública de Compra e Venda nº 31.745-143, o preço ajustado de R\$ 1.000.000,00, quando na realidade dos fatos, a venda do imóvel foi por R\$ 2.000.000,00. Registrou, assim, que encontrava-se comprovada a fraude, quando a escrituração contábil e até mesmo uma escritura pública não informam os reais valores da operação de compra e venda.

Diante de tais constatações, não há como afastar a aplicação da multa no percentual de 150%, pois há fundamento tanto fático como legal, quanto à intenção de reduzir os valores constantes da escritura pública, sendo devido o enquadramento nas disposições do art. 44, inciso I, §1º, da Lei 9.430, de 1996.

Registro, ainda, que as conclusões contidas neste voto relativas ao IRPJ são extensivas, no que couber, ao lançamento reflexo (CSLL), por aplicação do princípio da decorrência processual, uma vez que ambas as exigências tiveram o mesmo suporte fático.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Redator designado

Peço vênia para divergir do voto do relator, pelas razões a seguir expostas:

O Relator referenda a interpretação adotada pela autoridade fiscal e pelo julgador de primeira instância, no sentido de que a pessoa jurídica optante pela apuração do IRPJ sobre o Lucro Presumido deve, ordinariamente, tributar todas as suas receitas pelo regime de competência, por força do art. 36, § 2º da Instrução Normativa (IN) SRF nº 93, de 1997.

Neste sentido, seria necessária a existência de norma específica que permitisse a apuração do IRPJ sobre receitas decorrentes de ganho de capital com base no regime de Caixa, a exemplo do que ocorre para as receitas operacionais (excetuadas pela Instrução Normativa SRF nº 104, de 1998) e para os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa e ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda variável (excetuados pelo art. 37 da IN SRF nº 93, de 1997).

Diversamente, entendo que o art. 13, § 2º, da Lei 9.718, de 1998, reconhece a possibilidade de adoção do regime de caixa aos que apuram o IRPJ com base no Lucro Presumido:

"Art. 13. [...]§ 2º. Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, **observado o critério adotado pela pessoa jurídica**, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido."  
(Destacou-se)

Na verdade, pouco antes da edição da referida norma, a IN SRF nº 104, de 1998, já tratava da apuração do IRPJ com base no Regime de Caixa, no que diz respeito às receitas de venda de bens ou direito ou de prestação de serviços.

Posteriormente, o art. 18 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999 (art. 20 da atual Medida Provisória 2.158, de 2001), expressamente, reconheceu a existência da faculdade de que as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ com base no Lucro Presumido adotarem o regime de caixa para o reconhecimento de suas receitas. *In verbis*:

"Art. 18. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL."

Em 12 de novembro de 1999, a Superintendência Regional da Receita Federal na 9ª Região Fiscal, por meio de sua Divisão de Tributação, emitiu a Solução de Consulta nº 115, que, igualmente, entendia possível a opção pelo regime de caixa ou competência:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Ementa: GANHO DE CAPITAL. REGIME DE APURAÇÃO.

*Para as empresas tributadas pelo lucro real, a regra geral de tributação do ganho de capital é a do regime de competência. Contudo, poder-se-á tributar o lucro na proporção do preço recebido em cada período, nas alienações dos bens do ativo permanente em que, no contrato, fique estipulado o recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação.*

**As empresas tributadas pelo lucro presumido poderão, à sua opção, tributar o ganho de capital, bem como a receita bruta e demais receitas, pelo regime de caixa ou de competência.**

*Dispositivos Legais: Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, arts. 218, 219, parágrafo único, e 421. Instrução Normativa SRF nº 104, de 24 de agosto de 1998, art. 1º; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 177."* (Destacou-se)

Há precedentes do CARF neste sentido, conforme se depreende das ementas a seguir transcritas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

*Ementa: (...)REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS. LUCRO PRESUMIDO.*

*É facultado ao contribuinte optante pelo Lucro Presumido a tributação pelo regime de caixa. Nestes casos, deve o contribuinte demonstrar o período do efetivo recebimento dos valores." (Acórdão nº 1401-000.401 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, sessão de 16 de dezembro de 2010, Relator Conselheiro Alexandre Antônio Alkmin Teixeira)*

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2005*

*(...)*

*LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. REGIME DE CAIXA.*

*As pessoas jurídicas que optarem pela tributação com base no lucro presumido têm também a faculdade de optar pelo regime de caixa. Todavia, não exercida a opção pelo regime de caixa, o ganho de capital deverá ser oferecido à tributação pelo lucro presumido segundo o regime de competência." (Acórdão nº 1201-000.778 - 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, sessão de 6 de março de 2013, Relator Conselheiro Marcelo Cuba Netto)*

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010*

*(...)*

*GANHO DE CAPITAL REGIME DE CAIXA LUCRO PRESUMIDO*

*As normas legais não interditam a adoção do regime de caixa para receitas não operacionais, nas quais se inclui o ganho de capital." (Acórdão nº 1103-000.972 - 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, sessão de 3 de dezembro de 2013, Relator Conselheiro Marcos Shigeo Takata)*

No caso em análise, o regime de apuração das receitas adotado pelo Recorrente, conforme Ficha 67B das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) relativas aos anos-calendários de 2009, 2010 e 2011 (fls. 237, 251 e 265, respectivamente), foi o regime de caixa.

Desta forma, a tributação dos ganhos de capital decorrentes das alienações realizadas em 21/12/2009 (com recebimento em cinco parcelas mensais e consecutivas a partir de 20/01/2010) e 27/06/2011 (com recebimentos entre 05/09/2011 e 08/09/2011) deveria ter ocorrido no momento de recebimento dos recursos, e não nos meses de formalização das operações, como constante do auto de infração.

Impõe-se, portanto, o reconhecimento de vício insanável no lançamento, na medida em que o responsável pelo lançamento se equivocou em uma das atividades previstas no art. 142 do CTN, qual seja a determinação do fato gerador da obrigação tributária, em seu aspecto temporal.

A hipótese, portanto, é de erro de direito (equivoco na valoração dos fatos jurídicos), situação que, à luz dos art. 146 e 149 do CTN, não admite revisão do lançamento (malgrado as posições doutrinárias em sentido diverso).

Esse entendimento também foi manifesto pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 1998*

*IRPJ. CSLL. LUCRO REAL. ERRO NO LANÇAMENTO. ASPECTO TEMPORAL.*

*O lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, ao adotar equivocadamente regime de tributação trimestral, ao invés do anual conforme opção consumada pelo contribuinte, afronta o aspecto temporal previsto na legislação tributária. Trata-se de erro de direito que macula o ato administrativo de nulidade insanável." (Acórdão nº 9101-002.147, sessão de 07 de dezembro de 2015, Redator Designado André Mendes de Moura)*

De todo modo, não detém as autoridades julgadoras competência para o refazimento do lançamento, quando do julgamento de processos administrativos, que é forma de controle da legalidade do lançamento.

Para a hipótese de alteração do lançamento, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, prevê a necessidade de novo lançamento, seguido de novo contraditório administrativo:

*"Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

§ 3º *Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)"*  
(Destacou-se)

Na mesma linha, o art. 41 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Tendo em vista que o auto de infração relativo à CSLL é fundado nos mesmos elementos de prova e a apuração desta contribuição segue as mesmas regras estabelecidas para o IRPJ, a mesma conclusão é aplicável.

Isto posto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, no sentido de cancelar integralmente o lançamento.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo