Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11040.720402/2014-88

Processo nº	11040.720402/2014-88
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-004.360 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	10 de setembro de 2019
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	RONALDO EMPREENDIMENTOSIMOBILIÁRIOS LTDA

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

Exercício: 2009, 2011

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS DO ATIVO PERMANENTE. REGIME DE CAIXA. FACULDADE.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido podem, à sua opção, adotar o regime de caixa tanto em relação às receitas operacionais quanto às receitas não operacionais, como o ganho de capital.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura e Andrea Duek Simantob, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração (e-fls. 2 a 16) de IRPJ e CSLL (reflexo), no montante de R$ 1.180.634,86 e R$ 427.696,26, respectivamente, já considerados juros e multas de ofício e qualificada de 150%, de empresa enquadrada no regime do Lucro Presumido, anos-calendário 2009, 2010 e 2011, por suposta omissão de receita não operacional.

O relatório fiscal (e-fls. 17 a 32), ao relatar a infração constatada, especificou que a omissão de receita ocorreu em duas operações:

> a) Operação de 21/12/2009 (Escritura de compra e venda nº 12.720/029)- Ganho de Capital; e
>
> b) Operação de 27/06/2011 (Promessa de compra e venda) - Ganho de Capital.

Inconformada, a Contribuinte apresentou sua impugnação (e-fls. 287 a 292), alegando:

> 1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica
>
> - 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 n° 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.
>
> - Assim, em observância ao disposto no § 2º do art. 225, do RIR/99 e na IN RF n° 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, flagrantemente, 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 (v. cópias em anexo), 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 n° 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.

2. Multa qualificada de 150%

- No caso, não há que 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, aliena B - Da Apuração do Ganho de Capital.

- Trata-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%).

- Desta forma, 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.

3. Contribuição Social sobre o Lucro

- 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 CSSL.

Diante do exposto, a impugnante - reafirmando o propósito de pedir parcelamento da parte incontroversa, dentro do prazo de impugnação — requer seja acolhida a presente impugnação parcial e determinada 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 § I o do art. 44, da L. 9.430/96, "redução da multa qualificada" ao percentual previsto no inciso I do art. 44, da Lei n° 9.430/96.

Ainda, antes do julgamento, a contribuinte apresentou aditamento à impugnação (e-fl. 1.014) requerendo que a autoridade administrativa considerasse a súmula CARF nº 14 para o seu caso.

A 4ª Turma da DRJ/REC, sob o Acórdão nº 11-48.460, de 21 de novembro de 2014 (e-fls. 1017 a 1032), por unanimidade de votos, considerou a impugnação procedente em parte, reajustando os lançamentos de IRPJ e CSLL do ganho de capital correspondente ao fato gerador 30/06/2011 de R$ 1.637.094,50 para R$ 1.625.103,76, sendo a diferença de R$ 11.990,74 referente ao custo de depreciação da benfeitoria. Confira-se a ementa de tal decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2011

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.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 1.045 a 1.050) repisando os argumentos da impugnação. No CARF, sob o acórdão nº 1302-002.370, de 19 de setembro de 2017 (e-fls. 1056 a 1075), por maioria de votos, foi dado provimento ao Recurso Voluntário. Veja a ementa de tal decisão:

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.

Registre-se que o voto vencedor cancelou integralmente o lançamento.

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (e-fls. 1077 a 1086), alegando divergência de interpretação da legislação tributária em relação ao regime de tributação do ganho de capital (receitas não operacionais) nas empresas optantes pelo lucro presumido.

Apresentou o seguinte Acórdão paradigma:

"Processo nº 14098.000077/201032

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 1402-001.340

– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 06 de março de 2013

Matéria IRPJ

Recorrente MCA ENERGIA E BARRAGEM LTDA.

Recorrida 2ª Turma da DRJ/CGE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

IRPJ. SUBSCRIÇÃO COM BENS. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL.

A integralização de capital social com bens está abrangida no conceito de alienação e, portanto, sujeita à tributação como ganhos de capital.

GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO.

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.

REGIME DE CAIXA. GANHO DE CAPITAL. LUCRO PRESUMIDO.

As normas legais não interditam a adoção do regime de caixa para receitas não operacionais de pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, nas quais se inclui o ganho de capital.

O Despacho de Admissibilidade (e-fls. 1090 a 1094) entendeu restar configurada a divergência apontada e deu seguimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

A Contribuinte apresentou suas Contrarrazões (e-fls. 1103 a 1105), repisando seus argumentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei, Relator.

Conhecimento

O Recurso Especial da Procuradoria (e-fls. 1.077 a 1.086) procura reformar o v. acórdão recorrido para fixar o entendimento de que as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido não podem adotar o regime de caixa em relação às receitas não operacionais, como o ganho de capital obtido pela recorrida na alienação de imóveis do seu ativo permanente.

Ao analisar o acórdão paradigma apresentado nº 1402-001.340, o Despacho de Admissibilidade (e-fls. 1.090 a 1.094) deu seguimento ao recurso, ao identificar a divergência alegada pela recorrente nos seguintes termos:

> *A divergência é patente: Enquanto no Recorrido ficou consignado que as pessoas que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido podem, à sua opção, adotar o regime de caixa em relação às receitas não só receitas mas também as não operacionais, como é o caso do ganho de capital em questão.*

O paradigma, por seu turno, adotou o entendimento mais restritivo no sentido de que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, em relação às receitas não operacionais, como é o caso do ganho de capital, só podem se valer do regime de competência, ficando a possibilidade de adoção da opção mais flexível (regime de caixa ou competência) apenas para as receitas operacionais.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida no acórdão paradigma examinado revelam-se manifestamente divergentes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Observo ainda, para afastar qualquer dúvida, que no que pese a ementa do acórdão paradigma parecer se coadunar com a visão da recorrida e não da recorrente, a leitura do inteiro teor do acórdão permite constatar a divergência alegada pela recorrente, de modo que acertada a interpretação do despacho de admissibilidade.

Registro, também, que em suas Contrarrazões (e-fls. 1.103 a 1.105) o contribuinte não questionou a admissibilidade do recurso especial.

Desta forma, com base no permissivo do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, concordando com as fundamentações do despacho de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso.

Mérito

Em síntese, a Procuradoria defende a tese de que para as empresas sujeitas à tributação pelo Lucro Presumido, as receitas não-operacionais, como é o caso do ganho de capital, deverão ser escrituradas/lançadas com base no regime de competência e não no de caixa. Na contramão, o v. acórdão recorrido entendeu que se trata de uma faculdade da pessoa jurídica que apura o IRPJ com base no Lucro Presumido adotar o regime de caixa para o reconhecimento de suas receitas ou não.

Assim, cada acórdão deu uma interpretação diferente para o art. 13, §2º da Lei nº 9.718/98, que diz:

> Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)
>
> § 1° A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.
>
> § 2° 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.
>
> (Destaquei)

Diante desta controvérsia, antecipo que entendo não assistir razão à recorrente. Esclareço.

No caso destes autos, a autuação de IRPJ e CSLL pela caracterização de omissão de receita de ganho de capital cumulada com multa qualificada por sonegação/fraude, baseou-se em duas operações de alienação de imóveis que faziam parte do ativo imobilizado da recorrida. Tais operações estão descritas detalhadamente no Relatório Fiscal (e-fls. 17 a 32), tendo a primeira ocorrido 21/12/2009 e, a segunda em 27/06/2011. O relatório informa que a contribuinte registrou os ganhos de capital no Livro Diário, porém não informou nem recolheu os tributos daí decorrentes.

Ainda no Relatório Fiscal, que fundamentou o auto de infração, a fiscalização explica que a Instrução Normativa SRF nº 104/1998 não poderia ser aplicada no caso da contribuinte porque, apesar de prever a possibilidade da utilização do regime de caixa, isto só ocorreria para as receitas operacionais, como a receita bruta, e não para o ganho de capital que é considerada receita não-operacional, devendo o sujeito passivo, portanto, ter adotado o regime de competência, que consideraria como momento do reconhecimento da receita o da efetivação dos negócios jurídicos. Registro que a defesa da recorrente se coaduna integralmente com o entendimento da fiscalização.

Contudo, esta não parece ser a melhor interpretação da legislação tributária.

Necessário concordar com o v. acórdão recorrido que, a opção – como o próprio nome já diz – pelo regime de caixa ou pelo regime de competência é uma faculdade do contribuinte, pois – ao contrário do que a recorrente alega – a receita bruta apenas é critério de enquadramento da pessoa jurídica na sistemática do lucro presumido (*caput* do art. 13 da Lei nº 9.718/98) e não do regime de caixa ou de competência.

Acertada, portanto, a motivação do v. acórdão recorrido; acompanhe-se:

> Na verdade, pouco antes da edição da referida norma [art.13,§2º da Lei nº 9.718/98], 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, 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 n° 3000, de 26 de março de 1999, arts. 218, 219, parágrafo único, e 421. Instrução Normativa SRF n° 104, de 24 de agosto de 1998, art. 1°; Lei n° 6.404, de 15 de
>
> dezembro de 1976, art. 177."
>
> (Destacou-se)

Constata-se, inclusive, que as posteriores alterações da IN SRF nº 104/1998 (2014 e 2017), tiveram um melhor cuidado em sua redação, deixando de forma expressa que a escolha pelo regime de caixa ou de competência é uma faculdade do contribuinte.

Acompanhe-se a evolução:

IN RFB nº 1.515/2014 - art. 122, §6º: O lucro presumido será determinado pelo regime de competência ou de caixa.

IN RFB nº 1.700/2017 – art. 215, §9º: § 9º O lucro presumido e o resultado presumido serão determinados pelo regime de competência ou de caixa.

Destaco, ainda, a incoerência, como bem alertou a recorrida em suas Contrarrazões, em se admitir que alguns tributos sejam exigidos com base no regime de caixa e

os demais pelo regime de competência, no mesmo ano-calendário. Isso contraria a previsão legal do §1º do art. 13 da Lei nº 9.718/98, visto anteriormente. [1]

Diante do exposto, voto para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da PGFN, mantendo integralmente o decidido pelo v. acórdão recorrido.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

[1] No mesmo sentido: acórdãos nº 1103-000.972 (sessão de 03/12/2013), 1402-001.340 (sessão de 06/03/2013), 1103-000.797 (sessão de 05/12/2012)

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

A questão em debate diz respeito à forma de tributação do ganho de capital da pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, e que também tenha optado pelo regime de caixa, na forma do art. 13, §2º, da Lei nº 9.718, de 1998.

O lançamento está pautado no seguinte entendimento expresso no Relatório Fiscal de e-fls. 17/32:

> No que se refere ao regime de apuração das receitas, observa-se que o regime geral de reconhecimento das receitas para as pessoas jurídicas, inclusive as optantes pelo lucro presumido, como é o caso do sujeito passivo, é o regime de competência. A possibilidade de adoção do regime de caixa, tal como previsto na Instrução Normativa SRF nº 104/1998, 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, 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.
>
> 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. Na situação em tela, conforme descrito no item *B.2* abaixo, o momento de reconhecimento do ganho de capital é 21/12/2009 (data da efetivação do negócio).

A autoridade julgadora de 1ª instância rejeitou os argumentos da Contribuinte aduzindo que (e-fls. 1025/1026):

> Como regra geral, a legislação do imposto de renda da pessoa jurídica adota o regime de competência para tributação dos resultados das empresas. Assim, as receitas, os rendimentos e os ganhos terão de ser reconhecidos pelo regime de competência, isto é, independente de recebimento em dinheiro.
>
> Este 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.

> Observe-se 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.
>
> 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, deve-se interpretar de forma mais restritiva, em conformidade com o texto expresso da norma, que apenas permitiu a adoção do regime de caixa para a apuração das receitas operacionais.
>
> Este é 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.
>
> § 1° 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.
>
> § 2° 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.
>
> § 3° 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.
>
> § 4° 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, ora em julgamento, referem-se à omissão de receitas oriundas de ganho de capital, ou seja, receita não operacional, a legislação tributária apenas permite a adoção do regime de competência para a apuração do ganho de capital, conforme aplicou a Autoridade Fiscal. Entende-se, portanto, não se aplicar o disposto na IN SRF nº 104/98 ao caso em apreço.

Contudo, o Colegiado *a quo* reformou este entendimento conforme assim exposto no voto condutor do acórdão recorrido:

> 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, § 2° da Instrução Normativa (IN) SRF n° 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 n° 3000, de 26 de março de 1999, arts. 218, 219, parágrafo único, e 421. Instrução Normativa SRF n° 104, de 24 de agosto de 1998, art. 1°; Lei n° 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 (equívoco 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 entende-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. *(destaques do original)*

O exame da legislação referida, à primeira vista, não conduz à mesma conclusão adotada pelo Colegiado *a quo*.

Tanto o art. 13, §2º da Lei nº 9.718, de 1998, como a Instrução Normativa SRF nº 104, de 1998, se reportam ao critério de reconhecimento de receita bruta. O art. 18 da Medida Provisória nº 1.858-6, por sua vez, presta-se a permitir a aplicação do regime de caixa para determinação da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, mas embora assim o faça em momento no qual o faturamento correspondia à receita bruta da pessoa jurídica, entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, na forma o art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, fato é que o inciso IV do §2º deste dispositivo excluía deste conjunto *a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente*, referencial primeiro da apuração de ganho de capital da pessoa jurídica.

Quanto aos paradigmas citados no acórdão recorrido, tem-se que: i) no Acórdão nº1401-00.401 a discussão se estabeleceu em torno de rendimentos de juros sobre capital próprio, e a possibilidade de adoção do regime de caixa, em verdade, não foi discutida porque o sujeito passivo não provou que teria recebido os rendimentos em período distinto do autuado; e ii) no Acórdão nº 1201-000.778 a questão também não foi debatida em todos os seus contornos, porque o sujeito passivo, embora optante pelo lucro presumido, adotara o regime de competência no período autuado.

Porém, o voto condutor do Acórdão nº 1103-000.972, de lavra do ex-Conselheiro Marcos Shigueo Takata, traz argumentos relevantes para sustentar a conclusão adotada no acórdão recorrido:

> Passo à apreciação da questão da aplicação do regime de caixa ou de competência para os ganhos de capital em dissídio, bem como sobre as receitas de variação monetária na alienação dos direitos de propriedade em discussão, e sobre as receitas de aluguel.
>
> Para o autuante, é inaplicável o regime de caixa aos ganhos de capital, mesmo que a pessoa se sujeite ao regime do lucro presumido.
>
> O art. 13, § 2º, da Lei 9.718/98 deu suporte legal expresso à adoção do regime de caixa aos que apuram o 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.
>
> Daí a Instrução Normativa SRF 104/98 prever e regulamentar a apuração do lucro presumido segundo o regime de caixa, malgrado não haja remissão à Lei 9.718/98 nem na introdução dessa instrução normativa.
>
> Ainda, importa registrar que o art. 18 da Medida Provisória 1.8586/ 99 (art. 20 da atual Medida Provisória 2.158/01) prevê o seguinte:
>
> **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.
>
> Pois bem. Em que pese a IN SRF 104/98 só regulamentar o regime de caixa quanto à receita de venda de bens e/ou de prestação de serviços, não tenho dúvida de que o regime de caixa alcança tanto as receitas operacionais quanto as não operacionais.
>
> A IN SRF 104/98 só regulamenta a receita de venda de bens e/ou de prestação de serviços, pois só esta espécie de receita demandava regulamentação, especialmente no que toca a obrigações acessórias ou deveres instrumentais. Para receitas outras, nomeadamente as não operacionais, era e é despicienda a regulamentação relativa à adoção do regime de caixa no âmbito do lucro presumido.
>
> *Nem a Lei 9.718/98 nem a MP 2.158/01* estabelecem *restrição* ao regime de caixa para receitas não operacionais, nas quais se inclui o ganho de capital.
>
> Aliás, entendo que o *regime de caixa foi autorizado* para quem apura o lucro presumido *desde a Lei 8.981/95*, ao prever, seu art. 45, parágrafo único, a possibilidade de a pessoa habilitada à apuração do lucro presumido a manutenção somente do Livro Caixa, ao invés da escrituração contábil conforme a legislação comercial, desde que naquele se encontre escriturada toda a movimentação financeira. No mesmo sentido, os arts. 527, parágrafo único e 530, III, do RIR/99.
>
> Enfim, não atino com interdição à adoção do regime de caixa no reconhecimento do ganho de capital, tampouco para as receitas de variação monetária na alienação dos direitos de propriedade em discussão, e para as receitas de aluguel.
>
> Por ocasião do Acórdão nº 1103-000.797, da sessão de 5/12/12, já havia deduzido esse entendimento, tendo sido acompanhado por todos os pares.

Importante registrar que há outras manifestações divergentes neste Conselho, para além do Acórdão nº 1402-001.340, trazido como paradigma pela recorrente, como são exemplos os Acórdãos nº 1302-002.378 e 1402-002.959, além do Acórdão nº 1201-002.125, de cujo voto condutor destaca-se:

> Quanto à adoção do Regime de Caixa, no voto condutor da decisão de primeira instância está assim consignado:
>
> No que toca à tributação do ganho de capital e demais receitas pelo regime de caixa, cabe destacar que na legislação tributária aplicável ao ganho de capital devido pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido não há previsão para tributação com base nos recebimentos.
>
> A previsão existente para a tributação com base nos recebimentos aplica-se apenas à tributação com base no lucro real, conforme artigo 421 do RIR de 1999, inserido no Subtítulo III – Lucro Real, *in verbis:*
>
> "Art. 421. Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 2º).

Parágrafo único. Caso o contribuinte tenha reconhecido o lucro na escrituração comercial no período de apuração em que ocorreu a venda, os ajustes e o controle decorrentes da aplicação do disposto neste artigo serão efetuados no LALUR." (grifou-se)

A apuração do ganho de capital devido pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido encontra-se disciplinada no art. 521 do RIR de 1999, inserido no Subtítulo IV – Lucro Presumido, que não previu possibilidade de diferimento da tributação:

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

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

Para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 1997, com a entrada em vigor das alterações promovidas pela Lei nº 6.404, de 1996, aplica-se a IN SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, cujos arts. 36 e 37 determinam que o lucro presumido deve ser determinado com base no regime de competência, exceto apenas para os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa e ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa:

"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;

III - os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável; (...)

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

(...)

Art. 37. Excetuam-se da regra estabelecida no § 2º do artigo anterior:

I - os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa;

II - os ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda variável.

§ 1º. Os rendimentos e ganhos líquidos de que tratam os incisos I e II deste artigo serão acrescidos à base de cálculo do lucro presumido por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação.

(...)

Posteriormente, a IN SRF nº 104, de 24 de agosto de 1998, possibilitou a adoção do critério de reconhecimento das receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento, desde que, no caso de pessoa jurídica que mantenha escrituração contábil, haja controle dos recebimentos das receitas em conta específica:

"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.
>
> § 1°. 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.
>
> § 2°. 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.
>
> § 3°. 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.
>
> (...)
>
> No entanto, a adoção do regime de caixa, ou seja, do critério de reconhecimento das receitas de vendas com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento, somente foi autorizada para a tributação das receitas decorrentes da atividade operacional, tanto é que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido e que mantiverem escrituração contábil, situação da interessada, devem emitir nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão dos serviços e controlar os recebimentos em conta específica, na qual em cada lançamento será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento, providências estas não adotadas pela contribuinte.
>
> Acrescente-se que na apuração do ganho de capital o valor deste não corresponde ao da venda de bens ou direitos a que se refere a IN SRF nº 104, de 1998, mas à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil, conforme disposto no art. 521, § 1º, do RIR de 1999.
>
> Portanto, não há como diferir a tributação do ganho de capital na alienação de bens e direitos e de outras receitas que não a receita bruta da atividade.
>
> Para refutar as afirmações feitas no voto condutor da decisão de piso, a recorrente alega que "o fato de legislações esparsas regulamentarem a adoção do regime de caixa em certas situações não permite à decisão recorrida o entendimento de que o legislador ressalvou a utilização desta sistemática apenas nestes casos. Nesse sentido, enquanto a Administração está vinculada à expressa disposição legal, ou seja, só está autorizada a fazer ou deixar de fazer algo por expressa disposição legal, o contribuinte poderá fazer tudo que não estiver expressamente vedado por Lei".
>
> Ocorre que, mais uma vez, ressalta-se que a legislação tem de ser interpretada de modo lógico e sistemático.
>
> Há que se observar **a regra geral** quanto ao regime de tributação. E esse é o de **competência**. A legislação pode então prever exceções quanto à regra geral.
>
> Dessa forma, não é aplicável ao caso a interpretação trazida no recurso voluntário no sentido de, quanto à adoção do regime de tributação, "o contribuinte poderá fazer tudo que não estiver expressamente vedado por Lei".
>
> Nesse caso, não há essa permissão. O regime legal é o da competência, havendo exceções previstas na legislação para determinadas situações, conforme as "legislações esparsas" a que se referiu a recorrente no voluntário.
>
> Em face disso, também nesse ponto corretos os fundamentos e conclusões da decisão recorrida, pelo que deve ser mantida sem nenhuma ressalva.

É certo que, na forma do art. 36, §2º da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, *o lucro presumido será determinado pelo regime de competência*, pois esta é a regra aplicável na apuração contábil a que se sujeitam todos as pessoas jurídicas. Contudo, o fato de outras normas

legais imporem o regime de caixa para registro de rendimentos de aplicações de renda fixa e variável não permite concluir que a adoção deste regime depende de expressa previsão legal para cada tipo de receita.

Recorde-se que na vigência da Lei nº 8.981, de 1995 os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa ou variável, auferidos por optantes pelo lucro presumido, eram tributados exclusivamente na fonte:

> Art. 76. O imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, ou pago sobre os ganhos líquidos mensais, será: (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)
>
> I - deduzido do apurado no encerramento do período ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real;
>
> II - definitivo, no caso de pessoa jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isenta, e de pessoa física.
>
> [...]

Todavia, este regime foi alterado com a Lei nº 9.430, de 1996, que assim dispôs:

> Art.51. Os juros de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, bem como os rendimentos e ganhos líquidos decorrentes de quaisquer operações financeiras, serão adicionados ao lucro presumido ou arbitrado, para efeito de determinação do imposto de renda devido.
>
> Parágrafo único. O imposto de renda incidente na fonte sobre os rendimentos de que trata este artigo será considerado como antecipação do devido na declaração de rendimentos.

Assim, para viabilizar a dedução do imposto incidente no momento em que os rendimentos eram pagos, sua inclusão no lucro presumido passou a ser feita também neste momento, ou seja, segundo o regime de caixa.

Esta a razão, portanto, para haver disciplina legal específica acerca do regime de reconhecimento destes rendimentos na sistemática do lucro presumido.

De outro lado, a partir do momento em que a legislação fiscal permite aos optantes pelo lucro presumido a escrituração, apenas, do Livro Caixa, é razoável concluir que em relação às pessoas jurídicas que adotem esta forma simplificada de escrituração, a tributação de todas as receitas observe o regime de caixa, sob pena, inclusive, de restar dificultada a aplicação de presunções legais como a prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que toma por referência a movimentação financeira do sujeito passivo. Isto porque, se um depósito bancário de origem não comprovada fosse tributado como omissão de receita no momento do crédito, bastaria ao sujeito passivo, depois de ocultar a prova da origem durante o procedimento fiscal, demonstrar, ao longo do contencioso, a sua correspondência com o recebimento de um ganho de capital para pretender o deslocamento do momento do fato gerador e a desconstituição do lançamento, que sob a ótica da tese defendida pela recorrente, deveria se dar, sempre, segundo o regime de competência[2].

Ademais, como bem destaca o Conselheiro Relator, as Instruções Normativas RFB nº 1.515, de 2014, (art. 122, §6º) e 1.700, de 2017, (art. 215, §9º) permitiram a apuração do

[2] Esclareca-se, porém, que, em tais circunstâncias, esta Conselheira não admite a exoneração da exigência apenas em razão da prova da origem do depósito bancário. Se o sujeito passivo foi regularmente intimado a apresentar esta prova e intencionalmente deixa de apresentá-la à autoridade fiscal, para afastar a presunção de omissão de receitas daí decorrente cumpre-lhe não só provar a origem do recebimento no curso do contencioso administrativo, como também demonstrar que a operação não se sujeitava a tributação ou, em caso contrário, sua regular tributação.

lucro presumido (expressão que reúne o resultado da aplicação dos coeficientes sobre a receita bruta e os demais acréscimos) pelo regime de competência ou de caixa.

Inexistindo alteração legislativa que autorize esta nova interpretação, conclui-se que a permissão dada pelo art. 45, parágrafo único da Lei nº 8.981, de 1995, no sentido de que o optante pelo lucro presumido, para fins tributários, mantenha apenas a escrituração do Livro Caixa, autoriza que todas as receitas e rendimentos da pessoa jurídica sejam reconhecidos pelo regime de caixa.

Assim, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional, inclusive porque correto o entendimento firmado no acórdão recorrido, no sentido de que o erro de direito cometido pela autoridade fiscal constitui vício insanável, de natureza material.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora