



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.720548/2011-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.730 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de maio de 2024
Recorrente ROQUINO RUSSO JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2007

IRPF. LUCRO DISTRIBUÍDO EXCEDENTE AO LUCRO PRESUMIDO.
LUCRO CONTÁBIL APURADO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA.

Não há vedação legal à adoção de regime tributário em que a tributação pelo lucro presumido ocorre com base no regime de caixa e o lucro contábil é apurado sob o regime de competência, permanecendo a necessidade de contabilidade regular para a correta apuração do lucro para não incidência do IRPF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto do Acórdão nº 01-26.604 (fls. 60 a 65), que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 19 a 25), lavrado em 15/06/2011, sob o fundamento de apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica “como sendo distribuição de lucros e dividendos (rendimentos isentos e não tributáveis). Ademais, a empresa RBR Participações e

Representações Ltda, não informa em sua DIPJ, ano-calendário 2007, ter distribuído lucro e dividendos ao contribuinte” (fl. 22).

A impugnação (fls. 39 a 41) foi julgada improcedente em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2007

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. LUCRO PRESUMIDO. LIMITES. ÔNUS DA PROVA. CONTABILIDADE.

Instalado o litígio sobre a natureza jurídica de determinado rendimento, se isento ou não, em decorrência de o contribuinte ter o declarado como distribuição de lucros e a autoridade fiscal ter feito a reclassificação para rendimentos tributáveis, uma vez que a DIPJ não relatava a alegada distribuição de lucro, neste contexto não é suficiente a retificação da DIPJ informando o valor do lucro distribuído, mas sim a demonstração de que esta distribuição foi realizada de acordo com a legislação tributária pertinente ao tema, tanto no que diz respeito a composição do lucro presumido, como dos limites para sua distribuição. Se eventualmente, a distribuição de lucros ultrapassar o limite do lucro presumido deduzido dos tributos é ônus do impugnante a demonstração contábil desses eventos de acordo com as normas contábeis e fiscais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi intimado da decisão em 24/07/2013 (fl. 181) e apresentou recurso voluntário em 20/08/2013 (fls. 70 a 75) sustentando, em síntese, que os valores foram recebidos a título de lucros a ele distribuídos pela empresa RBR Participações e Representações, da qual é sócio, e que a DIPJ da empresa foi retificada. Juntou documentos às fls. 76 a 177.

Na sessão de 11/04/2019, esta Turma Julgadora converteu o julgamento em diligência (Resolução n.º 2402-000.748 – fls. 183 a 185). Em resposta, sobreveio as informações da empresa às fls. 193 a 227, e o Relatório de Diligência Fiscal às fls. 229 a 231.

O contribuinte juntou manifestação (fls. 238 a 240) e documentos às fls. 241 a 284. Posteriormente, nova manifestação às fls. 292 a 310.

Os autos retornaram para julgamento e, na sessão de 06/04/2023, a turma converteu em nova diligência (Resolução 2402-001.227 – fls. 311 a 318), para que houvesse a análise da documentação anexada quando da interposição do recurso voluntário com o intuito de refutar elementos da decisão recorrida, conforme autoriza o § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72.

Como resposta, vieram as informações de fls. 321 concluindo pela manutenção dos valores levantados pela fiscalização.

Devidamente intimado, o contribuinte apresentou manifestação às fls. 330 a 332.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS

Em breve síntese, o recorrente sustenta que faz jus à isenção dos lucros recebidos.

O CTN estabelece no seu art. 43 que o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. Assim, o imposto de que trata o art. 43 do CTN incide sobre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: “*I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior*”.

A disponibilidade econômica relaciona-se ao acréscimo patrimonial, razão porque não se confunde com a disponibilidade financeira, atrelada à imediata utilidade da renda.

O Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ apurado sobre o lucro real, tem como base de cálculo o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pelo art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77. Já no **IRPJ-Lucro Presumido**, a base de cálculo será determinada pela aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta deduzida das devoluções, vendas canceladas e descontos incondicionais – art. 15, *caput*, da Lei nº 9.249/95.

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada e opcional para as pessoas jurídicas que não estão obrigadas à apuração do lucro real, e tem como base de cálculo a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, definida pelo art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 e que compreende: i) o produto da venda de bens nas operações de conta própria, ii) o preço da prestação de serviços em geral, iii) o resultado auferido nas operações de conta alheia, e iv) as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nas hipóteses anteriores.

A isenção dos lucros distribuídos aos sócios foi inserida pelo artigo 10 da Lei nº 9.249/95¹, apurados a partir de janeiro de 1996.

¹ Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

§ 1º No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados, a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º A não incidência prevista no caput inclui os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira na escrituração comercial. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 3º Não são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de qualquer espécie de ação prevista no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificados como despesa financeira na escrituração comercial. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

À época do lançamento, ano-calendário 2007, vigente a redação do parágrafo único do dispositivo que, posteriormente, foi alterada pela Lei nº 12.973/2014.

Da exegese do dispositivo, extrai-se a necessidade de escrituração contábil para que os lucros ou dividendos sejam distribuídos com isenção de IRRF e sejam considerados como não tributáveis pelos seus beneficiários porque, de modo diverso, não é possível ter *lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados*, corolário da escrituração contábil feita de acordo com o regime de competência, conforme dispõe o art. 177 da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76).

Por sua vez, os arts. 39, XXVIII e XXIX, e 662 do Decreto nº 3.000/99, informavam que entrarão no cômputo do rendimento bruto os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, deduzido do imposto correspondente (Lei nº 8.981, de 1995, art. 46). Assim, os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, não estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, nem integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País.

Da interpretação do art. 13, § 2º, da Lei nº 9.718/91, extrai-se que na sistemática de apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido, a pessoa jurídica pode optar por apurá-lo pelo regime de competência ou pelo regime de caixa.

A Instrução Normativa RFB nº 1.700/17 aponta que o lucro presumido e o resultado presumido serão determinados pelo regime de competência ou de caixa e a pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa deverá indicar, nesse livro, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento – arts. 215, § 9º, e 223.

Ainda, dispõe o art. 10 da Lei 9.249/95:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

A legislação deixa claro que a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, que através de sua escrituração contábil feita com observância da lei comercial apure lucro efetivo maior que seu lucro presumido (base de cálculo do imposto), pode distribuir o excedente a essa base de cálculo **em incidência de imposto**.

Reside a dúvida quando há diferença entre resultado contábil, que embasa a apuração dos lucros pelo regime de competência, e a base de cálculo do Lucro Presumido no regime de caixa, usada para a tributação do IRPJ. Ou seja, se há incidência de IRPF, afastando-se a regra da isenção, quando o montante distribuído a título de lucros apurados contabilmente for superior à base de cálculo do IRPJ-Lucro Presumido pelo regime de caixa.

O artigo 48 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, revogado pela Instrução Normativa RFB nº 1515, de 24 de novembro de 2014, contemplava a

não incidência ao impostos de renda dos lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

Se a pessoa jurídica fosse tributada com base no lucro presumido, poderia distribuir, sem incidência de imposto, o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita. Quanto ao valor de lucros ou dividendos que fosse excedente e a esse valor, a empresa deveria demonstrar, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

Destarte, a isenção do valor que exceder a base de cálculo do imposto deduzidos todos os impostos, distribuído pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, está condicionada à apuração de lucro efetivo, **mediante escrituração contábil** feita com observância na lei comercial.

Nesse sentido é o entendimento do CARF:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RENDIMENTOS ISENTOS. NÃO COMPROVAÇÃO. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. LIMITES. São considerados isentos do IRPF os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócio, acionista ou titular de empresa individual, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, deduzido dos impostos correspondentes. A isenção do IRPF sobre valores distribuídos a título de lucro em montante superior ao mencionado, está condicionada à prévia apuração contábil do lucro excedente, nos termos da legislação comercial. A distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos, que não tenham sido apurados em balanço, sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no §4º do art. 51 da Instrução Normativa SRF nº 11/96. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbindo deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados. (...)

(Acórdão nº2202-008.068, Relator Conselheiro Martin da Silva Gesto, publicado 14/06/2021)

Conforme informa a própria decisão recorrida, “Salienta o Relatório Fiscal que esta eventual distribuição de lucro e dividendos não aparece declarada em nenhuma DIPJ – Declaração de Informações Econômico fiscais da Pessoa Jurídica”.

Por fim, conclui a decisão recorrida que (fl. 64):

Consigna-se que não consta nos autos a demonstração contábil da apuração e distribuição do lucro além de outros elementos para contextualizar as informações prestadas pelo impugnante, como por exemplo, se houve ou não apuração do ganho de capital sobre a venda do terreno urbano, fonte do lucro distribuído segundo o impugnante, pois consta na Certidão de Compra e Venda emitida pelo Décimo Terceiro Tabelião de Notas de São Paulo que o valor da venda foi de R\$ 30.797.730,00 e o valor venal do terreno era de R\$ 248.185,46 – fl. 14, uma vez que o ganho de capital deve ser acrescido ao lucro sobre a receita bruta e somado às outras receitas e rendimentos tributáveis na composição do lucro presumido.

Conclui-se que, no caso de pessoa jurídica tributada com base nolucro presumido, poderá ser distribuído, a título de lucros, sem incidência de imposto: (i) o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica; (ii) a parcela dos lucros ou dividendos excedente ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

Não há, contudo, vedação legal a adoção de regime tributário em que a tributação pelo lucro presumido ocorre com base no regime de caixa e o lucro contábil é apurado sob o regime de competência, permanecendo a necessidade de contabilidade regular para a correta apuração do lucro.

Disto, vê-se que não deve haver incidência do IRPF sobre os valores distribuídos aos sócios, excedentes ao lucro presumido da pessoa jurídica, quando a fonte pagadora é tributada pelo lucro presumido segundo a sistemática do regime de caixa se a escrituração contábil da empresa não aponta a existência de lucro superior ao presumido.

Nesse sentido foi o reconhecimento deste CARF.

(...) DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO COM APURAÇÃO DE RECEITAS PELO REGIME DE CAIXA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO.

Os valores distribuídos aos sócios, excedentes ao lucro presumido da pessoa jurídica, não se sujeitam à incidência do imposto de renda quando a fonte pagadora é tributada pelo lucro presumido e adota o regime de caixa para reconhecimento de suas receitas, desde que a escrituração contábil da empresa aponte a existência de lucro superior ao presumido. (...)

(Acórdão nº 2201-003.677, Relator Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, Publicado em 05/07/2017).

No voto vencedor, o redator designado Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira destacou que “podemos inferir sem nenhuma dúvida que há permissivo legal para a distribuição de lucros ou dividendos da pessoa jurídica, qualquer que seja a base de sua tributação pelo IRPJ, desde que tais lucros sejam apurados com base em sua escrituração contábil e respeito as normas tributárias. (...) Por ser matéria afeta a constituição do direito do Fisco ao crédito tributário, cabe à Autoridade Fiscal sua comprovação. Logo, por haver expressa legislação que permita ao Recorrente a apuração da tributação devida sobre suas receitas ser realizada com base no regime de caixa e a escrituração contábil, com conseqüente apuração do lucro, com base no regime de competência não se pode admitir o lançamento como realizado, restando comprovado o cumprimento da legislação pelo sujeito passivo e não tendo o Fisco comprovado a distribuição de lucro acima do montante permitido pela legislação”.

Conforme narrado, os autos retornaram para julgamento e, na sessão de 06/04/2023, a turma converteu em nova diligência (Resolução 2402-001.227 – fls. 311 a 318), para que houvesse a análise da documentação anexada quando da interposição do recurso voluntário com o intuito de refutar elementos da decisão recorrida, conforme autoriza o § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72. Como resposta, vieram as informações de fls. 321 concluindo pela manutenção dos valores levantados pela fiscalização, razão pela qual deve ser mantido o lançamento.

Assim, sem razão o recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira