



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.725352/2012-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.849 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2022
Recorrente GIOVANNI DE SIMONE NOGAROLI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

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.

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 aponta a existência de lucro superior ao presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencido o conselheiro Francisco Ibiapino Luz, que negou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Vinicius Mauro Trevisan e Diogo Cristian Denny (suplente convocado)..

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto da Decisão (fls. 527 a 561) que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração (fls. 353) de IRPF em

decorrência da apuração de omissão de rendimentos recebidos a título de distribuição de lucros da empresa FLORENÇA ADMINISTRADORA DE BENS E PARTICIPAÇÕES SOCIAIS LTDA. em face das receitas não oferecidas à tributação na pessoa jurídica.

Consta na Autuação Fiscal:

Rendimentos pagos a sócio ou acionista de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no Lucro Presumido, excedentes ao Lucro Presumido diminuído de impostos e contribuições, pois o Demonstrativo com base na escrituração contábil utilizado pela pessoa jurídica para justificar distribuição de lucros com isenção superior ao Lucro Presumido, foi elaborado partindo-se de receitas não oferecidas à tributação, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante e inseparável deste Auto.

A impugnação foi julgada improcedente em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário:2010

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS A SÓCIOS. 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, sujeitam-se 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, ainda que a escrituração contábil da empresa aponte a existência de lucro superior ao presumido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi intimado da decisão em 06/06/2013 (fl. 565) e apresentou recurso voluntário em 21/06/2013 (fls. 567 a 606) sustentando, em síntese, a isenção dos lucros recebidos porque no caso houve aumento de capital com integralização de lucros acumulados.

O contribuinte juntou manifestação (fls. 627 a 634) pleiteando a aplicação da regra de isenção decorrente de legislação superveniente, o art. 72 da Lei n.º 12.973/2014, que instituiu nova regra de isenção de lucros distribuídos, disciplinado na IN 1397/2013, na redação dada pela IN 1492/2014.

Em 13/12/2021, foram juntados memoriais ao processo (fls. 651 a 665 do e-processo), Parecer elaborado pela KPMG (fls. 667 a 673 do e-processo).

Em 15/09/2022, foram incluídos novos memoriais (fls. 679 a 703 do e-processo) alegando como fato novo a superveniência da sentença favorável proferida nos autos da Ação Anulatória n.º 5012350-25.2020.4.04.7003/PR, ajuizada por ELOISA GUERRA NOGAROLI em face da União, requerendo a anulação do PAF n.º 10950.725353/2012-82 lavrado em decorrência do mesmo procedimento fiscal ora em análise. A sentença declarou a nulidade do auto de infração decorrente do Processo Administrativo Fiscal - PAF n.º 10950.725353/2012-82 e, por conseguinte, inexigível o IRPF e demais acessórios lançados em face da autora ELOISA GUERRA NOGAROLI, referente ao ano calendário 2010 (fls. 705 a 736 do e-processo).

O recorrente também anexou Opinião Legal (fls. 738 a 767 do e-processo); Laudo de Constatação elaborado pela PWC (fls. 777 a 821 do e-processo); sentença favorável a Victor Nogaroli, de 17/08/2022, em caso idêntico, nos autos da Ação Anulatória n.º 5009509-

23.2021.4.04.7003/PR (fls. 828 a 846 do e-processo) e novos memoriais (fls. 849 a 863 do e-processo).

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade; assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Da distribuição de lucros da pessoa jurídica

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

Cinge-se a controvérsia a análise da tributação, ou não, pelo IRPF dos valores distribuídos a título de lucros que ainda não foram tributados na pessoa jurídica em virtude da adoção da sistemática de apuração do Lucro Presumido pelo regime de caixa.

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 alheira, e iv) as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nas hipóteses anteriores. Não se confunde a receita bruta auferida com a base de cálculo do IRPJ/CSLL, já que esta é o lucro presumido obtido pela aplicação de um percentual sobre a receita bruta.

A isenção dos lucros distribuídos aos sócios foi inserida pelo artigo 10 da Lei n.º 9.249/95¹, apurados a partir de janeiro de 1996. À época do lançamento, ano-calendário 2010, vigente a redação do parágrafo único do dispositivo que, posteriormente, foi alterada pela Lei n.º 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 n.º 6.404/76).

Por sua vez, os arts. 39, XXVIII e XXIX, e 662 do Decreto n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificados como despesa financeira na escrituração comercial. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)

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.

Conclui-se que, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, 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.

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.

No parecer elaborado pela KPMG (fls. 667 a 673 do e-processo/ 645 a 651 do pdf) foram traçados os seguintes esclarecimentos:

Em 21/11/2012, os acionistas da empresa Florença Administradora de Bens e Participações Sociais S.A. (FLORENÇA) - Sra. Deolinda Brioli Nogaroli, Sra. Eloisa Guerra Nogaroli Sr. Giovanni de Simone Nogaroli, Sr. João Paulo Nogaroli Guioti, Sr. Matheus de Smone Nogaroli e Sr. Victor Nogaroli Guioti, receberam autos de infração, da Receita Federal do Brasil, cobrando o imposto de renda devido na pessoa física, incidente sobre o recebimento de distribuição de lucros excedente ao montante do lucro tributado para fins de IRPJ e CSLL, apurado com base na sistemática do lucro presumido, distribuídos pela FLORENÇA nos anos-calendário de 2009 e 2010.

(...)

O elemento fundamental que foi apresentado nos autos de infração e tem prosperado favoravelmente a manutenção da autuação nos julgamentos realizados até o momento é que a receita bruta utilizada pela FLORENÇA para fins de apuração do lucro presumido, foi apurada com base no regime de caixa, ou seja, somente o montante decorrente das vendas de imóveis e/ou lotes recebidos é que foi oferecido à tributação

do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, enquanto que a receita bruta reconhecida na escrituração contábil, bem como todas os custos e despesas, considerados para apuração do resultado do exercício, nos termos da legislação comercial vigente, foram reconhecidos pelo regime de competência.

Considerando o referido fato, as autoridades fiscalizadoras e os julgadores que votaram pela manutenção do auto de infração entenderam que embora a FLORENÇA tenha efetuado sua escrituração contábil pelo regime de competência e distribuído os lucros baseado nesta apuração, pelo fato de ter adotado para fins de apuração do lucro presumido o regime de caixa, o qual é possível de ser adotado pelas empresas optantes pelo lucro presumido², o limite de lucro a ser distribuído nos anos-calendários de 2009 e 2010, sem tributação de IRRF para os beneficiários, deveria ser o lucro presumido deduzido do IRPJ, da CSLL, da Cofins e do PIS do exercício.

(...)

Por fim, ressaltamos que conforme disposto no artigo 189 da Lei 6.404/76, é obrigatório, em cada período de apuração, a constituição na escrita comercial de provisão para imposto de renda e contribuição social, relativa ao imposto devido sobre o lucro real e lucros, cuja tributação tenha sido diferida, desse mesmo período de apuração.

Dessa forma, referido dispositivo legal, além de permitir um controle na escrituração contábil sobre o IRPJ e CSLL devido, cujo o fato gerador foi diferido para o momento do recebimento dos valores da receita de venda das unidades imobiliárias, impede que a administração das empresas distribuam o valor dos tributos e contribuições diferidos a seus acionistas.

Assim, no caso da FLORENÇA, é possível concluir que o lucro líquido contábil apurado em conformidade com a legislação comercial, o qual deve já contemplar a dedução das provisões de IRPJ, de CSLL, de PIS e de COFINS sobre o lucro presumido e sobre as receitas diferidos de tributação pelo não recebimento das receitas de vendas das unidades imobiliárias vendidas, pode ser objeto de distribuição sem a incidência de IRRF a seus beneficiários.

Nossos comentários e conclusões restringem-se e tomam por base os fatos a nós narrados e apresentados, os quais não foram verificados pela KPMG. Portanto, qualquer inexatidão das informações prestadas poderá afetá-los. Caso os fatos descritos ou as premissas adotadas não estejam inteiramente corretos, bem como, completos, solicitamos a imediata comunicação, uma vez que tais equívocos ou omissões podem resultar em conclusões errôneas.

A legislação tributária brasileira é complexa e muitas vezes o mesmo dispositivo comporta mais de uma interpretação. Assim, muitas vezes as autoridades fiscais poderão vir a ter interpretação diferente da nossa. Nessas condições, nem a KPMG, nem outra firma, pode dar a FLORENÇA e a ARGUS total segurança de que não virá a ser questionada pela fiscalização. Podemos sim assegurar que nossos comentários estão embasados em nosso conhecimento da legislação, doutrina e jurisprudência, que possibilitarão a avaliação das alternativas e dos riscos envolvidos em cada opção, favorecendo sua tomada de decisão e dando bons fundamentos para discussões com as autoridades fiscais, se essas vierem a ocorrer. A legislação e sua interpretação doutrinária e jurisprudencial estão sujeitas a alterações.

Na Ação Anulatória nº 5012350-25.2020.4.04.7003/PR, ajuizada por ELOISA GUERRA NOGAROLI em face da União, requerendo a anulação do PAF nº 10950.725353/2012-82, lavrado em decorrência do mesmo procedimento fiscal em análise, foi proferida sentença judicial favorável com os seguintes destaques, que incluo nesse voto como razões de decidir:

Importante ressaltar que sobre o tema parece não haver divergência igualmente, posto que essa realidade (escrituração contábil pelo regime de competência) sequer é contestada. O procedimento impugnado pelo Fisco foi o de se apurar o lucro para fins

de tributação por um regime (de caixa) e para fins contábeis por outro regime (de competência), mas não que este último não fosse o correto para a escrituração contábil da empresa Florença.

Chama a atenção ainda, o depoimento do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil em Maringá, Paulo Marcos de Carvalho, em audiência realizada em 24/11/2021 neste Juízo, o qual, instado mais de uma vez pelo procurador da parte autora a esclarecer se a escrituração contábil da empresa necessariamente deve ser realizada pelo regime de competência, após tecer diversas considerações a respeito da tributação da pessoa física e jurídica, recusou-se de modo veemente a responder à pergunta (VÍDEO2, 5m35s a 5m57s - Evento 74). Não fosse o caso, bastaria que dissesse que não deveria se dar por este regime, mas por outro, o que não fez.

Assim, até aqui temos: para fins tributários, a empresa Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda **deve** apurar seus resultados pelo regime de caixa e, para fins contábeis, seus resultados são apurados pelo regime de competência, ambos por imposição legal, vale dizer, não seria lícito exigir-lhe procedimento diverso.

Nesse ponto, cai por terra uma das insurgências levantadas pelo Fisco na autuação, ao entender que a referida empresa não poderia utilizar-se de distintos regimes de apuração de resultados, quando na realidade, isso lhe era exigido.

Dito isso, passo à análise da distribuição do lucro com isenção, realizado à autora, para incremento do capital social da própria empresa.

Com efeito, a empresa Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda apurou seu lucro contábil no exercício de 2010 (rememorando que sua contabilidade se realiza pelo regime de competência) e o distribuiu aos sócios mediante operação denominada de incorporação de lucros ao capital, ou capitalização, quando os lucros são distribuídos aos sócios e investidos na própria empresa com aumento de seu capital social, aumentando proporcionalmente o capital de cada sócio.

Para tanto, utilizou-se da seguinte sistemática: apurou seu lucro contábil no período (pelo regime de competência, por disposição legal), deduziu seu lucro presumido para fins tributários (pelo regime de caixa, por disposição legal), distribuindo o valor excedente a cada sócio, na medida de sua participação na sociedade, nos termos da legislação vigente, senão vejamos. Dispõe o art. 10 da Lei 9.249/95: (...)

Portanto, a legislação é muito clara quanto ao ponto, não deixando margem à interpretação dúbia: 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 **sem incidência de imposto**. O artigo 10 acima transcrito é expresso: "*...nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física...*". (...)

Esse foi exatamente o procedimento realizado pela empresa Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda no caso sob análise: a distribuição e incorporação dos lucros apurados mediante contabilidade realizada nos termos da legislação comercial ao capital social.

E note-se novamente a clareza da legislação, ao dispor que o lucro a ser incorporado "*deverá ser apurado em balanço*." Ora, se é o lucro apurado em balanço e este se realiza contabilmente pelo regime de competência, não há como se acolher a interpretação da Fazenda Nacional de que o lucro para fins da isenção em questão deve ser apurado pelo regime de caixa para efeito de comparabilidade. A apuração de cada lucro no caso concreto (presumido - tributário e efetivo - contábil), obedece cada qual à sua regra legal e têm finalidades distintas, de modo que não se há que falar em bases equivalentes apuradas pelo mesmo regime (de caixa), quando a lei prevê de modo distinto.

Nesse ponto, desde logo, faz-se necessário frisar que, a despeito de eventual discordância com a opção do legislador, a lei existe e deve ser cumprida em sua

integralidade. Não há como se excluir hipótese de isenção prevista legalmente por convicção diversa da que se extrai do texto legal.

De qualquer modo, analisando-se o teor do Termo de Verificação Fiscal, bem como da decisão da Impugnação e do voto vencedor no Recurso Voluntário (PROCADM2 - Evento 17), percebe-se que o entendimento do Fisco é contraditório e, naquilo que pretende afastar o direito da autora, acaba por confirmá-lo. Explico.

Em seus votos, verifica-se que não há enfrentamento ao disposto no inciso II do §2º do artigo 48 da IN/SRF nº 93/1997, deixando de considerá-lo ao caso ocorrido e, quanto perpassam essa hipótese, acabam por confirmar a tese autoral. (...)

Nesse ponto, importante notar que a fiscalização não desconstituiu a contabilidade da empresa, tendo-a por inválida ou irregular, quanto aos seus resultados apurados, mas apenas questionou a sistemática de apuração dos lucros adotados pela empresa para finalidades diversas. Assim, tendo apurado seu lucro na forma legislação comercial (não desconstituído pela fiscalização) e havendo excedente ao lucro presumido para fins tributários, é lícita a distribuição do lucro aos sócios, com isenção, tal qual realizado. Por este motivo, considero ainda desnecessária a análise da contabilidade da pessoa jurídica Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda neste momento, porquanto efetivamente não há controvérsia instaurada sobre a mesma ou sobre seus resultados apurados no ano de 2010. Por outro lado, a outra insurgência do Fisco, é que só poderia haver distribuição de lucro aos sócios com isenção, desde que o valor assim distribuído tivesse sido tributado na pessoa jurídica. Cito trecho elucidativo deste pensamento, colhido da decisão da Impugnação interposta pela parte autora na esfera administrativa (PROCADM2, fl. 30 - Evento 17): (...)

O entendimento todavia, não tem embasamento legal. Inicialmente, porquanto a opção legislativa na concessão de isenção não pressupõe necessariamente a prévia tributação dos respectivos valores, mesmo porque, se isentos, não devem ser tributados. Colhe-se do voto vencido declarado pelo conselheiro Alexandre Evaristo Pinto no julgamento do Recurso Voluntário quanto ao tema (PROCADM2, fl. 52 - Evento 17):

Além disso, claramente houve a uma opção do legislador (goste-se ou não) por permitir a distribuição com isenção dos resultados apurados, independentemente de eles terem sido totalmente ofertados à tributação. Caso contrário, se somente fosse permitida a distribuição com isenção dos resultados integralmente tributados, acabariam os incentivos à tributação pelos regimes do Lucro Presumido e Simples Nacional.

Partindo-se da racionalidade do "homo economicus", somente há sentido em se optar pelo Lucro Presumido ou pelo Simples Nacional na hipótese em que a margem de lucratividade "real" apurada segundo a contabilidade seja maior do que aquela prevista nos regimes do Lucro Presumido e do Simples Nacional.

Como consequência, grande parte da vantagem presente em tais regimes é decorrente da pessoa jurídica conseguir distribuir com isenção uma parcela dos resultados apurados que é superior ao montante que foi efetivamente tributado por conta das margens de presunção.

Ainda que algumas pessoas possam julgar que tal tributação possa não ser a mais justa possível, o fato é que foi a que foi escolhida pelo nosso legislador e qualquer decisão que a contrarie está em desacordo com a lei.

Ocorre que a questão não se resume a isso. Com efeito, se o óbice levantado pelo Fisco decorre do fato de se ter apurado um lucro contábil efetivo (pelo regime de competência) muito superior ao lucro presumido para fins tributários (pelo regime de caixa), obtendo-se um lucro excedente vultoso não tributado e distribuído com isenção, vale dizer, sem tributação na pessoa jurídica e na pessoa física beneficiária, também este empecilho não se verifica no caso concreto.

Isso porque, sendo legalmente obrigada a apurar seu lucro presumido pelo regime de caixa para fins de tributação (dada a natureza da atividade e os recebíveis futuros), significa dizer que aquele excedente de lucro (diferença entre o lucro efetivo contábil e o presumido no exercício) distribuído com isenção aos sócios, **será devidamente**

tributado pela pessoa jurídica futuramente, à medida que forem sendo realizados os recebimentos. O que há é apenas um diferimento dessa receita, para fins de tributação no momento do recebimento (regime de caixa). Esta situação revela-se inequívoca.

Veja-se que a empresa Florença demonstrou seus recebimentos futuros e respectivas tributações sobre eles incidentes em período posterior à referida distribuição de lucros, demonstrando não se sustentar a alegação de que os valores distribuídos com isenção, para fins de capitalização, não seriam tributados nem na pessoa jurídica, nem na pessoa física (Evento 46).

Além disso, a testemunha Edmilson Carlos Segala confirmou em Juízo que a empresa Florença mantém em sua contabilidade o provisionamento em seu balanço, para o recolhimento dos tributos decorrentes dos recebimentos futuros (VIDEO3, 5m45s a 6m01s e VIDEO4, 01m54s a 02m26s - Evento 74). (...)

Assim, evidencia-se que a pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido pode tanto manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial (caso dos autos), ou Livro Caixa no qual escritura toda a movimentação financeira, caso em que sem se encontra dispensada da exigência da escrituração contábil. Vale dizer, trata-se de faculdade do contribuinte optar por uma ou outra forma de controle de sua movimentação financeira e não imposição.

Além disso, percebe-se que a alegada dificuldade na análise das operações realizadas pela empresa Florença, mencionada pela fiscalização, por ausência de livro caixa e contas apartadas, efetivamente não existe, já que não a impediu de efetuar a devida apuração e caracterização de receitas tributáveis, no comparativo entre os lucros contábeis e fiscais apurados pela empresa Florença, lançando o respectivo imposto em face da autora ELOISA GUERRA NOGAROLI, uma vez que as demais obrigações acessórias foram cumpridas pela referida empresa, como a apresentação das DCTFs, conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal (ANEXO3, fls. 10-12 - Evento 1)

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 aponta a existência de lucro superior ao presumido.

Nesse sentido foi o reconhecimento deste CARF, no processo do contribuinte FRANCISCO JOSE NOGAROLI NETO, decorrente do mesmo procedimento fiscal.

(...) 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 n.º 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”.

Surge, então, o ônus imputado à Fiscalização Tributária de que o lançamento devidamente demonstre que os resultados apurados pela empresa não se verificam na realidade ou que são irreais ou fraudulentos.

Como destacado pela decisão recorrida, o lançamento está fundamentado no recebimento de valores a título de distribuição de lucros, em montante excedente ao lucro presumido utilizado como base de cálculo para os tributos devidos pela empresa. De acordo com a Fiscalização, houve *grande discrepância* entre os valores distribuídos e o lucro presumido apurado pela empresa.

O art. 9º do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Assim, a autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento tributário, deve constatar de forma clara, precisa e com base em provas; **não sendo válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções**. Esse é o entendimento do CARF no sentido de que *é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado* (Acórdão nº 3301-003.975, Publicado em 05/10/2017).

Não é válido o lançamento o lançamento realizado com base “nos poucos contratos” juntados aos autos, como se refletissem a integralidade deles, e sem a descrição das atividades prestadas, que implicam a própria fundamentação legal do ato. Em respeito ao princípio da legalidade, não pode subsistir o lançamento de crédito tributário quando não demonstrada a ocorrência do fato gerador e a subsunção dos fatos à hipótese descrita na lei. Até porque, a presunção da ocorrência do fato gerador não inverte o ônus da prova.

Do exposto, concluo que a pretensão recursal merece prosperar.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento, uma vez que os valores relativos ao lucro distribuído recebido pelo recorrente não está sujeito à incidência do IRPF.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira