



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.725352/2012-38
ACÓRDÃO	9202-011.430 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	GIOVANNI DE SIMONE NOGAROLI

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010

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. INEXISTÊNCIA DE COMPARABILIDADE.

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, a parcela dos lucros que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os tributos a que estiver sujeita a pessoa jurídica, sofrerá tributação, se a empresa não possuir escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que demonstre 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. Uma vez que o critério de contabilização comercial é o regime de competência e seu lucro presumido foi apurado com base no regime de caixa, estamos diante de critérios distintos, alternativos, não simultâneos, não passíveis de serem comparados para o fim de avaliação do lucro a ser distribuído com isenção.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Leonam Rocha de Medeiros, que negavam provimento. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física contra o Contribuinte em questão, incidente sobre valores de distribuição de lucros a sócio considerada não isenta pela auditoria fiscal.

Segundo consta no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, a exigência é decorrente da constatação de que houve omissão e falta de recolhimento do imposto relativo aos valores recebidos da pessoa jurídica Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda (CNPJ 10.750.799/000197), excedentes ao lucro presumido da mesma, diminuído dos impostos e contribuições. Esses valores totalizaram R\$ 1.400.556,00 e foram recebidos no dia 22/11/2010. O contribuinte havia informado esses valores em sua declaração de ajuste anual como isentos (capitalização de lucros), baseando-se em Demonstrativo de Resultado do Exercício – DRE e Balanço Patrimonial elaborados com base na escrituração contábil da pessoa jurídica, na qual foi apurado lucro contábil consideravelmente superior ao lucro presumido que serviu de base de cálculo para os impostos e contribuições devidos pela empresa. Contudo, esse lucro contábil foi desconsiderado pela fiscalização, por ter sido apurado a partir de receitas não oferecidas à tributação. Como a pessoa jurídica, cuja atividade se desenvolvia no ramo imobiliário, estava submetida à tributação pelo lucro presumido, com reconhecimento de receitas pelo regime de caixa, a fiscalização entendeu que ela não poderia utilizar o lucro apurado em sua escrituração contábil como referência para distribuição de lucros com isenção, pois esse lucro contábil é decorrente do reconhecimento de receitas pelo regime de competência, o que não guarda coerência e não pode ser comparado com o lucro presumido apurado com base no regime de caixa.

O lançamento foi impugnado e mantido em primeira instância.

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, inconformado, apresentou recurso voluntário que foi julgado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção que, em sessão realizada em 08/11/2022, proferiu o acórdão 2402-010.849, cuja ementa e parte dispositiva transcrevo:

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.

Ao tomar ciência da decisão a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN apresentou Recurso Especial (fls. 882/898), visando rediscutir a seguinte matéria: **possibilidade de serem distribuídos lucros apurados contabilmente no montante excedente ao lucro presumido, quando este for apurado com base no regime de caixa, não de competência.**

Para demonstrar a divergência, a Procuradoria apresenta como paradigmas os acórdãos 2202-003.018 (recorrido do Maurício - JOÃO PAULO NOGAROLI GUIOTI) e 9202-007.835 (FRANCISCO JOSE NOGAROLI NETO).

Pelo despacho de 09/03/2023 (fls. 902/904), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Procuradoria.

Das razões da Procuradoria

- A pessoa jurídica da qual o Contribuinte é sócio, para fins tributários, apurou suas receitas pelo regime de caixa. No entanto, para fins de apuração e distribuição do lucro na contabilidade societária, a referida pessoa jurídica adotou o regime de competência.
- Notando essa situação, a Fiscalização entendeu que houve duplicidade de critério contábil para a apuração do lucro distribuído aos sócios (apurado por meio da escrituração contábil, utilizando o regime de competência) e para a determinação do lucro que serviu de base de cálculo para os impostos e contribuições (apurado com reconhecimento de receitas pelo regime de caixa).
- Essa disparidade de critérios levou a enormes divergências no lucro declarado à Receita Federal e o lucro efetivamente distribuído aos sócios.
- O contribuinte alega que o lucro distribuído em razão da escrituração contábil está acobertado pela isenção do artigo 10 da Lei nº 9.249/95. Todavia, como é cediço, o referido diploma legal teve por fim reformular a lógica da tributação do lucro no Brasil, deslocando o recolhimento do Imposto de Renda da pessoa do sócio para a sociedade empresária que auferiu o lucro.
- O objetivo da legislação foi concentrar a tributação de lucros e dividendos na pessoa jurídica.
- Com efeito, a consideração de que os lucros isentos são aqueles efetivamente tributados na pessoa jurídica não é mero argumento de autoridade, mas verdadeira interpretação teleológica do enunciado legal. Por isso, a regra evidente é que o lucro distribuído que não foi tributado como resultado da pessoa jurídica não pode fazer jus à isenção do art. 10 da Lei nº 9.249/95.
- Instrução Normativa-SRF nº 93/1997 exige que se demonstre, pela escrituração comercial do contribuinte, que o lucro efetivamente auferido é maior que o montante presumido. Daí se nota que é necessária a comparação entre o lucro presumido e o lucro auferido. Se é necessária a comparação, evidente que deve ser utilizado o mesmo critério em ambas as grandezas, sob pena de inviabilizar completamente a comparação.
- A tentativa do contribuinte de dissociar completamente sua contabilidade tributária e societária, para aproveitar o melhor de cada uma, é evidentemente ilícita.

- Requer o provimento do Recurso Especial, a fim de que seja reformado o acórdão, restabelecendo-se a decisão de primeira instância, nos termos da fundamentação supra.

O Contribuinte foi intimado do acórdão, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 16/06/2023 (fl. 909) e, em 30/06/2023 (fl. 910), tempestivamente apresentou contrarrazões (fls. 912/938)

Das contrarrazões do Contribuinte

- O Recurso Especial não deve ser conhecido ante a ausência de similitude fática.
- Da impossibilidade de reapreciação probatória;
- A fundamentação para a imposição da tributação à luz do entendimento fiscal, reside no fato de que a utilização de regimes distintos para escrituração e reconhecimento de receita, simultaneamente, “impediria” a distribuição de lucros isentos acima do lucro presumido.
- A Lei nº 9.249/95, em seu artigo 10, estabeleceu a exclusão da aplicabilidade do imposto de renda retido na fonte (IRRF) no tocante à distribuição de lucros e dividendos dispendidos ou creditados em decorrência dos resultados auferidos a partir do mês de janeiro do respectivo ano-calendário de 1996.
- A mencionada disposição normativa preceitua que os resultados advindos a partir de janeiro de 1996, dispendidos ou creditados às pessoas jurídicas com base na modalidade de lucro presumido, encontram-se isentos da imposição do imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre os beneficiários pessoas físicas. Entretanto, a aludida legislação deixou em aberto a definição dos resultados elencados que estariam sujeitos à não incidência do IRRF, seja aqueles demonstrados na escrita contábil ou aqueles embasados na apuração do lucro presumido, deduzidos dos impostos incidentes. A referida lacuna foi devidamente suprida pela IN SRF nº 11/1996.
- O permissivo concedido a empresa que apure pela sistemática do lucro presumido distribuindo seus lucros apurados com base na escrita comercial que deve observar a legislação comercial, sem a incidência de IRRF, mesmo que estes excedam o valor da base de cálculo do imposto calculado com base no lucro presumido diminuída dos impostos incidentes, desde que a pessoa jurídica demonstre, por meio de escrituração contábil, que o lucro efetivo foi maior do que o determinado, de acordo com as normas para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda.
- Assim sendo, depreende-se que a alegada inviabilidade de distribuição de lucros pela Florença aos seus beneficiários sem a incidência do IRRF, mesmo diante de sua condição de empresa submetida ao regime de apuração pelo lucro presumido, encontra-se agora superada (na linha do decidido no acórdão recorrido) eis que a apuração dos lucros nas escritas contábeis da mencionada empresa pautou-se em rigorosa observância dos preceitos

estabelecidos pela legislação comercial em vigor, independentemente do montante do lucro presumido deduzido do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS referentes ao respectivo exercício fiscal.

- Sob esse prisma, é de suma importância salientar que o cerne das fundamentações do lançamento fiscal repousa sobre o fato de que a FLORENÇA utilizou, como base para a apuração do lucro presumido, a receita bruta embasada no regime de caixa, no qual apenas o montante proveniente das vendas de imóveis e/ou lotes efetivamente recebidos foi submetido à tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Ao mesmo tempo, no âmbito da escrituração contábil, a receita bruta reconhecida, assim como os custos e despesas considerados para a apuração do resultado do exercício, em consonância com a legislação comercial vigente, foram aferidos pelo regime de competência.
- Consoante às disposições legais pátrias e às diretrizes normativas contábeis internacionais, é inquestionável que a escrituração dos registros contábeis somente pode ser efetuada segundo o regime de competência, não havendo qualquer outra modalidade de escrituração viável, conforme expressamente preconizado pelo artigo 177 da Lei nº 6.404/1976.
- Ademais, o Decreto 3.000/99, em seus artigos 518 e 521, como o atual Decreto-Lei nº 9.580/2018, em seus artigos 591 e 595, estabelecem que a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no regime de apuração pelo lucro presumido deve ser realizada mediante a aplicação de um percentual previamente definido por atividade sobre a receita bruta auferida no período de apuração, deduzindo-se as devoluções, as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, e acrescentando-se os ganhos de capital e outras receitas.
- Portanto, a receita bruta 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 do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos itens anteriormente mencionados.
- Particularmente no que se refere às sociedades atuantes no setor imobiliário, tal qual a empresa Florença, faz-se oportuno mencionar que o artigo 30 da Lei nº 8.981/95 e o artigo 2º da Lei nº 9.430/96 estabelecem que a receita bruta a ser considerada para efeitos de cálculo da estimativa do imposto de renda e da contribuição social corresponde ao montante efetivamente recebido, concernente às unidades imobiliárias vendidas, adotando-se, para tanto, o regime de caixa.
- De forma análoga, o artigo 29 do Decreto-Lei nº 1.598/77 estipula que, no que concerne à apuração do lucro real anual ou trimestral, o lucro bruto derivado das vendas realizadas a prazo ou em parcelas, efetuadas por

empresas atuantes no setor imobiliário, deve ser submetido à tributação com base na receita efetivamente recebida, adotando-se, nesse caso, também o regime de caixa.

- Nesse contexto, pode-se inferir que tanto no âmbito da apuração pelo lucro real quanto pelo lucro presumido (quando a empresa opta pelo regime de caixa para fins tributários), no que concerne à venda de unidades imobiliárias realizadas a prazo, é imperativa a submissão à tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de acordo com o momento do efetivo recebimento dos valores das parcelas (regime de caixa para fins tributários). Cabe às empresas a responsabilidade de manter controles contábeis adequados, a fim de viabilizar a identificação dos montantes recebidos e suas respectivas vendas, e essa providência é confirmada no desenvolvimento destes autos, inclusive, são essas as razões para o provimento do pleito do contribuinte.
- No entanto, como demonstrado de maneira conclusiva, o fundamento fiscal de que não havia contabilidade específica para tal apuração, não subsiste, visto que, à luz dos pareceres técnicos agregados, respaldados por decisão judicial em caso semelhante, envolvendo outros sócios, agem por concluir que o argumento fiscal utilizado se encontra irremediavelmente hostilizado.
- É de relevância salientar que não há, na legislação em vigor, qualquer disposição que estabeleça um limite restritivo às empresas atuantes no setor imobiliário, que optem pela apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), seja pelo regime do lucro real ou presumido, quanto à distribuição somente do montante de lucro que já foi objeto de tributação.
- Reafirmamos, portanto, que o único dever imposto à Florença em relação ao imposto diferido consistia na obrigatoriedade de registrar, em sua escrituração contábil, a provisão albergando o imposto de renda e contribuição social correspondente aos valores devidos sobre o lucro real e os lucros auferidos em cada período de apuração, em conformidade com o estipulado pelo artigo 189 da Lei 6.404/197611 e tal ponto encontra-se plenamente demonstrado.
- Cumpre ressaltar que embora haja diferenças entre a escrituração contábil sob o regime de competência e a apuração tributária sob o regime de caixa tal peculiaridade não invalida a possibilidade de compará-las, especialmente considerando que a única comparação verdadeiramente relevante consiste em verificar se o lucro contábil supera o lucro tributário.
- Caso isso ocorra - e desde que sejam atendidas as disposições da legislação comercial, como no caso em tela -, torna-se possível distribuir, sem a incidência de tributação, o montante de lucro apurado de acordo com as diretrizes da legislação comercial. Desse modo, a comparação entre ambos os números é plenamente viável, uma vez que se limita à análise de qual deles é de maior magnitude.

- À luz de todas as considerações apresentadas, é possível inferir, com absoluta certeza, que existe respaldo legal para a distribuição de lucros ou dividendos por parte das pessoas jurídicas, independentemente da base em que se dá sua tributação pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), desde que tais lucros sejam devidamente apurados com base em sua escrituração contábil e em estrita conformidade com as normas tributárias vigentes. Cabe ressaltar, no entanto, que o limite para essa distribuição reside na existência efetiva de lucros disponíveis para tal fim.
- Por fim, requer que o Recurso Especial da Procuradoria não seja conhecido e, caso assim não se entenda, requer que lhe seja negado provimento, mantendo-se o acórdão recorrido em sua integralidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, Relatora.

Conhecimento

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e diante da demonstração do dissídio jurisprudencial deve ser conhecido.

Afasta-se de plano, as alegações do Contribuinte de que o Recurso Especial não deveria ser conhecido por ausência de similitude fática e pela impossibilidade de reapreciação probatória.

A similitude fática está presente, na medida em que tanto no acórdão recorrido, como nos paradigmas que, diga-se, referem-se a outros sócios da mesma pessoa jurídica, verificou-se a sistemática de utilizar o lucro presumido para fins tributários, porém, a distribuição de lucros aos sócios foi efetuada com base no lucro apurado pela contabilidade pelo regime de competência.

Veja-se que os dois paradigmas versam sobre a mesma operação, mesma distribuição de lucros e sobre as mesmas circunstâncias, sendo que ambos decidiram em sentido contrário ao recorrido.

No caso do recorrido decidiu-se que inexistente incompatibilidade, para fins de aferição de excesso na distribuição de lucros, na comparação entre o lucro apurado mediante escrituração contábil pelo regime de competência, com o auferido sob o regime de lucro presumido segundo o regime de caixa, afastando a correspondente tributação.

Já nos acórdãos paradigmas, examinando-se situações fáticas semelhantes, foi decidido que não se pode comparar o lucro presumido pelo regime de caixa com o lucro contábil

apurado pelo regime de competência para identificar o que é excedente de lucro, por se tratarem de critérios distintos de mensuração, motivo pelo qual foi mantida a tributação dos lucros distribuídos naqueles casos.

Acrescente-se, que os documentos citados pela relatora do recorrido e a questão da ação anulatória foram argumentos por ela utilizados, que não vinculariam quaisquer dos colegiados paradigmáticos. Parece-me, assim, que acabam compondo a divergência e não que se trate de um “elemento/fato novo” que poderia vir a alterar a conclusão de qualquer um dos paradigmas.

Os paradigmas utilizam a questão da deficiência da contabilidade apenas como um elemento de reforço, eis que para eles, a diferença nos regimes de apuração seria suficiente para manter a tributação do excedente distribuído. Em outras palavras, pela fundamentação principal dos paradigmas, aqueles colegiados negariam provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo, uma vez que para eles não se pode comparar o lucro presumido pelo regime de caixa com o lucro contábil apurado pelo regime de competência para identificar o que é excedente de lucro, por se tratarem de critérios distintos de mensuração

Da mesma forma, afasta-se argumentação de que se estaria pretendendo nova reapreciação probatória.

Da leitura do Recurso Especial não se verifica a pretensão da Procuradoria em comprovar a divergência por meio de reavaliação de provas. A recorrente argumenta no sentido de que, em todos os casos (recorrido e paradigmas), os contribuintes se utilizaram de um expediente em que os impostos pagos com base no lucro presumido se revelaram muito inferiores à isenção usufruída pelos sócios que efeturaram a distribuição de lucros com base na escrituração contábil, muito maiores.

Portanto, em que pese o esforço argumentativo do Contribuinte, não logrou demonstrar suas alegações.

Ratifico o disposto no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de e-fls. 902 a 904:

A Fazenda Nacional aponta como paradigmas os Acórdãos nº 2202-003.018 e nº 9202-007.835, os quais constam do sítio do CARF na Internet e até a data da interposição do recurso não haviam sido reformados. Apresenta suas razões da seguinte maneira, em síntese (trechos selecionados):

O julgado recorrido reconhece que é possível a distribuição de lucros e dividendos da pessoa jurídica, qualquer que seja a base de sua tributação pelo IRPJ.

É o que se depreende do voto condutor a seguir transcrito:

"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."

Em contraponto, em caso em tudo semelhante ao ventilado neste feito, o aresto colacionado como paradigma adotou tese jurídica diversa do acórdão recorrido. Eis a ementa do julgado:

Acórdão nº 2202-003.018

"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. INEXISTÊNCIA DE COMPARABILIDADE

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, a parcela dos lucros que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os tributos a que estiver sujeita a pessoa jurídica, sofrerá tributação, se a empresa não possuir escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que demonstre 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. Uma vez que o critério de contabilização comercial é o regime de competência e seu lucro presumido foi e seu lucro presumido foi apurado com base no regime de caixa, estamos diante de critérios distintos, alternativos, não simultâneos, não passíveis de serem comparados para o fim de avaliação do lucro a ser distribuído com isenção.

Recurso negado."

(Processo nº 10950.725356/201216)

A simples transcrição da ementa do paradigma já demonstra a divergência alegada. Cabe esclarecer, por oportuno, que a divergência jurisprudencial exigida nos termos do art. 67 do RICARF para conhecimento do recurso especial se dá em relação à interpretação da lei tributária.

[...]

Reafirmando a tese ora defendida, a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em hipótese também decorrente do mesmo procedimento fiscal, assim consolidou o entendimento do colegiado:

Acórdão nº 9202-007.835

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010,2011

IRPF. ISENÇÃO. LUCROS DISTRIBUÍDOS. EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO. LUCRO EXCEDENTE AO PRESUMIDO. APURAÇÃO. REGIME DE CAIXA.

Embora as pessoas jurídicas tributada com base no lucro presumido estejam autorizadas a adotar o regime de caixa no reconhecimento de receitas e despesas, para fins de apuração dos seus lucros e resultados, a apuração do lucro presumido, tributado pela pessoa jurídica, e do lucro excedente ao presumido, apurado com base na escrituração, e que pode ser distribuído com isenção do imposto, devem ser apurados com base no mesmo critério de reconhecimento de receitas.

[...]

Pois bem, como se vê, no caso do recorrido decidiu-se que inexistia incompatibilidade, para fins de aferição de excesso na distribuição de lucros, na comparação entre o lucro apurado mediante escrituração contábil pelo regime de competência, com o auferido sob o regime de lucro presumido segundo o regime de caixa, afastando a correspondente tributação.

Já nos acórdãos paradigmas, exarados examinando-se situações fáticas semelhantes, foi decidido que não se pode comparar o lucro presumido pelo regime de caixa com o lucro contábil apurado pelo regime de competência para identificar o que é excedente de lucro, por se tratarem de critérios distintos de mensuração, motivo pelo qual foi mantida a tributação dos lucros distribuídos naqueles casos.

Com efeito, a Fazenda Nacional demonstrou ter havido divergência de interpretação, pois tem-se hipóteses fáticas similares, porém com conclusões opostas, configurando, assim, o dissenso jurisprudencial.

Desse modo, o Recurso Especial deve ter seguimento.

Ante ao exposto, conheço do Recurso especial da Fazenda nacional.

Mérito

No presente caso, o Contribuinte utilizou o regime de caixa para reconhecimento de receitas para fins tributários. Entretanto, para fins de apuração e distribuição do lucro na contabilidade societária, a referida pessoa jurídica adotou o regime de competência.

Tal conduta gerou uma distribuição de lucros isenta aos sócios muito maior do que seria, se a empresa houvesse utilizado um único sistema para as duas apurações.

Entendo que ao tributar o lucro apenas da pessoa jurídica, isentando os sócios, por ocasião da distribuição desse mesmo lucro, o legislador pretendeu evitar dupla tributação e, para tanto, as grandezas precisam ser equivalentes.

Por essa razão, a meu ver, a conduta do Contribuinte contraria a legislação e lesiona os cofres públicos pois permite ao Contribuinte usufruir de uma isenção ancorada na suposição de que os tributos correspondentes já foram recolhidos, quando não o foram.

Na sequência, transcrevo trechos do acórdão 9202-011.250, proferido recentemente por essa turma, resultado do julgamento de Recurso Especial apresentado por outro sócio da mesma pessoa jurídica (JOAO PAULO NOGAROLI GUIOTI), no qual o colegiado entendeu por manter o lançamento, nos termos do voto do Conselheiro Maurício Nogueira Righetti, os quais adoto como razão de decidir:

Trata-se de exigência referente ao exercício de 2010, dado que, segundo a fiscalização, houve omissão e falta de recolhimento do imposto relativo aos valores recebidos da pessoa jurídica Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda. (CNPJ 10.750.799/000197), excedentes ao lucro presumido da referida, diminuído dos impostos e contribuições, havendo o contribuinte informado esses valores em sua declaração de ajuste anual como isentos (capitalização de lucros), baseando-se em Demonstrativo de Resultado do Exercício - DRE e Balanço Patrimonial - BP elaborados com esteio na escrituração contábil da pessoa jurídica, na qual foi apurado lucro contábil observando o regime de competência, consideravelmente superior ao lucro presumido. Contudo, esse lucro contábil foi desconsiderado pela fiscalização, pois como a pessoa jurídica, cuja atividade se desenvolvia no ramo imobiliário, estava submetida à tributação pelo lucro presumido com reconhecimento de receitas pelo regime de caixa, entendeu-se que ela não poderia utilizar o lucro apurado em sua escrituração contábil como referência para distribuição de lucros com isenção, pois esse lucro contábil é decorrente do reconhecimento de receitas pelo regime de competência, o que não guarda coerência e não pode ser comparado com o lucro presumido mensurado com base no regime de caixa.

A autuação foi mantida nos julgamentos de primeira e segunda instâncias administrativas, sendo que a decisão sobre o recurso voluntário destacou a incongruência e/ou incompatibilidade de critérios, no caso concreto, na simultânea adoção do regime de competência para distribuição do lucro aos sócios e do regime de caixa para o cálculo do lucro presumido para fins de incidência tributária.

No recurso especial, foi acatada a existência de divergência quanto à matéria forma de tributação do lucro distribuído por pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, ou, em outros termos, no que concerne ao tema possibilidade de serem distribuídos lucros apurados contabilmente no montante excedente ao lucro presumido, quando este for apurado com base no regime de caixa, não de competência.

Em resumo, a divergência está inserta no seguinte contexto.

A discussão ganha relevo em razão da isenção conferida aos lucros distribuídos a partir de janeiro de 1996, por força do artigo 10 da Lei 9.249/95. Note-se que por

questões de política fiscal, decidiu-se concentrar a tributação desses lucros no âmbito patrimonial da Pessoa Jurídica e apenas nessa. Confira-se a correspondente e exposição de motivos:

“12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa, e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários.” (grifos acrescidos”

Veja-se, com isso, que a lógica por trás da norma é aquela que impõe a tributação dos rendimentos, mas apenas junto à PJ.

Não obstante, com a edição da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, passou-se a regulamentar a distribuição desses lucros em relação às empresas que recolhem o IR com base no lucro presumido, da seguinte forma:

- Pode-se distribuir lucros isentos até o valor do lucro presumido, sobre o qual incidirá o IRPJ, após descontados os tributos a que estiver sujeita a PJ.
- (...)
- Pode-se distribuir valor excedente, caso demonstre que o lucro efetivo, apurado com base na escrita comercial, é maior do que o presumido.

(...)

Mas não para por aí. O recorrente pretende ir além. Ao suposto amparo de norma posterior, que veio a lhe facultar a apuração de seu lucro presumido com esteio no regime de caixa, busca apurar seu lucro presumido valendo-se desse regime de caixa no reconhecimento de suas receitas e distribuir seus “lucros isentos” mediante apuração do lucro efetivo por meio do regime de competência no reconhecimento de suas receitas.

(...)

Não se pode olvidar que a contabilidade regular, acaso observada e se algumas circunstâncias se alinharem, a exemplo da não apuração de prejuízos nesse ínterim, poderia a vir, quem sabe, a viabilizar a tributação desses resultados mais a frente. Ainda assim penso que estaria havendo um financiamento estatal à atividade privada que extrapolaria à “mera” questão do pagamento diferido do tributo, já que além de a empresa diferir o seu pagamento para somente quando receber a receita reconhecida, estaria se valendo desse diferimento, que não deixa de ser um favor fiscal, para distribuir lucros sem que já tenham sido tributados.

Essa disparidade de valores entre os métodos de apuração, que embora compare LUCRO com LUCRO, partem, inegavelmente, de grandezas distintas (receitas reconhecidas por competência X receitas reconhecidas por caixa), inviabilizando, a meu ver, a comparabilidade pretendida na norma.

E não é só. Com a distribuição dos lucros, em um primeiro momento – pelas vendas a prazo com base no regime de competência; não haveria – em princípio – impedimento a que o contribuinte – e um segundo momento – pelo recebimento dessas vendas, quando então não haveria mais o seu reconhecimento na escrita contábil, decidisse por distribuir o lucro agora com esteio no inciso I do § 2º do artigo 48 da IN 93/971, implicando, a meu ver, distribuições de lucros sobre a mesma receita. E registre-se aqui que o exercício dessa opção não demandaria qualquer análise adicional por parte do Fisco, que não acerca da correta apuração do lucro presumido e dos tributos sobre ele incididos. Seria o bastante.

Em concreto, consoante o que se extrai da planilha que constou do TVF, a PJ distribuiu lucros da ordem de aproximadamente R\$ 8.500.000,00, com destaque dos valores abaixo para os seguintes sócios:

SÓCIO	VLR DISTRIN	DT DISTRIB
Victor	1.400.556,00	22/11/2010
João	<u>1.400.556,00</u>	<u>22/11/2010</u>
Giovanni	1.400.556,00	22/11/2010
Matheus	1.400.556,00	22/11/2010
Eloisa	2.801.127,00	22/11/2010

Todavia, em relação ao mesmo trimestre, apurou lucro tributável da ordem de R\$ 23.214,92, que após o desconto dos tributos incidentes, resultou no valor de R\$ 10.540,79 passível de distribuição isenta aos sócios, com esteio no § 2º, I, do artigo 48 da IN SRF nº 93/97.

A disparidade é evidenciada quando comparadas as receitas reconhecidas numa e noutra apuração em razão dos diferentes regimes adotados. Confira-se, mais uma vez extraído do relatório fiscal:

RECEITAS RECONHECIDAS	2009	2010
DISTRIB/LUCRO - REGIME DE COMPETÊNCIA	2.733.700,98	10.740.012,00
APURAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL - REGIME DE CAIXA	219.737,52	815.558,13

A regra para a apuração do resultado tributável pelo IR é o reconhecimento das receitas valendo-se do regime de competência. Todavia, em algumas circunstâncias, seja na apuração com esteio no lucro real, seja com base no lucro presumido, a legislação autoriza que o sujeito passivo se valha do regime de caixa, com intuito de evitar ou minimizar a possibilidade de ele vir a pagar o IR sobre importância que ainda não ingressou em seu caixa.

Não quer dizer, com isso, que ele está autorizado a se valer desse expediente para a apuração do lucro tributável e vir a distribuir, como “lucros isentos”, valores apurados sobre receitas que ainda não ingressaram em seu caixa. Seria o melhor dos mundos !

Não há, em assim procedendo, uma correspondência entre as mecânicas adotadas. A exigência na adoção da mesma sistemática para o pagamento do IR e para a distribuição do correspondente lucro, segue a mesma lógica, mutatis mutandi, de se permitir a dedutibilidade apenas das despesas/custos que guardem relação com as receitas reconhecidas, consoante estabelecia o art. 299 do RIR/99.

Com efeito e em linhas gerais, com a edição da legislação que permitiu – à opção do sujeito passivo - a apuração do lucro presumido mediante o reconhecimento das receitas pelo regime de caixa, tenho que em razão da interpretação sistemática das normas, caso pretenda distribuir lucros excedentes com esteio em sua contabilidade comercial (logo, regime de competência), aquela primeira apuração deve, necessariamente, seguir a mesma sorte desta última, sem o quê, a distribuição deve se limitar aos lucros apurados, sobre os quais incidira o IR devido.

Oportuno ressaltar que a matéria já foi objeto de exame por parte desta Turma em sede de recurso especial movido pela Fazenda Nacional, abordando-se caso no qual a empresa que distribuiu os lucros também pertencia ao ramo imobiliário.

Refiro-me ao julgamento ocorrido em 21/05/2019, consubstanciado no Acórdão nº 9202-007.835 (paradigma deste processo). Reputo irretocável o entendimento expresso no voto vencedor, da lavra do então Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, cuja fundamentação bem se adequa ao caso ora analisado, razão pela qual passo a transcrevê-lo no essencial, adotando-o como parte de minhas razões de decidir:

Como se vê, o que a empresa [...] fez foi adotar dois regimes contábeis paralelos, um, de caixa, pelo qual apurou o resultado da empresa, e outro de competência, pelo qual apurou o lucro a distribuir. Em seguida, o patrimônio a empresa [...] foi revertida para a empresa [...] e com essa reversão vieram lucros a distribuir, apurados, conforme acima descrito, os quais foram efetivamente distribuídos. O que se discute, portanto, é a validade desse procedimento, consistente na adoção simultânea de dois regimes contábeis, competência e de caixa.

Entendeu a Relatora pela regularidade do procedimento do contribuinte com base, em síntese, nos fundamentos do acórdão recorrido. E aí a minha divergência. O fundamento do acórdão recorrido, em síntese, é o de que a empresa poderia livremente optar pela apuração dos lucros com base no regime de caixa ou do regime de competência, e que a legislação autorizaria a adoção dos dois regimes, como fez a empresa neste caso. Não autoriza. Pelo contrário. A possibilidade de a empresa realizar registros contábeis paralelos e apurar resultados diferentes com base em um e outro afigura-se algo inaceitável do ponto vista legal.

Vejamos o que diz a Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, que detalha o disposto no art. 10 da Lei nº 9.249, sobre o regime de apuração dos lucros:

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a socios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a socios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2o No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, 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 de lucros ou dividendos excedentes 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.

§ 3o A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4o Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3o, § 4o, da lei nº 7.713. de 1988. com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3o da Lei nº 9.250. de 1995.

§ 5o A isenção de que trata o "caput" não abrange os valores pagos a outro título, tais como "pro labore", aluguéis e serviços prestados.

§ 6o A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 6o A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7o O disposto no § 3o não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2o. após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8o Ressalvado o disposto no inciso 1 do § 2o. 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 § 4". "

Por sua vez, sabe-se que a partir da Instrução Normativa, nº 104, de 1.998 as pessoas jurídicas poderiam optar por reconhecer suas receitas com base no regime de caixa. Confira-se;

[...]

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

I - emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço:

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

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

§ 2o Os valores recebidos adiantadamente, por compra de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

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

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

Art. 2o O disposto neste artigo aplica-se, também, à determinação das bases de cálculo da contribuição PIS/PASEP, da contribuição para a seguridade social - COFINS, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e para os optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES.

Art. 3o Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

O que dizem essas normas, em síntese, é que a empresa pode distribuir lucros além do lucro presumido, com isenção, desde que demonstre a existência desse lucros com base na escrituração contábil. Diz ainda, que a empresa pode optar por apurar os lucros valendo-se do regime de

competência ou do regime de caixa. O que a lei não diz, e nem precisava dizer, pois é o óbvio, é que a empresa não pode utilizar o regime de caixa para apurar o lucro tributável da pessoa jurídica, o que deixaria de fora receitas referentes a operações de venda à prazo, comuns no caso de operações imobiliárias, e o regime de competência para apurar o lucro a distribuir.

Aliás, a hipótese de utilização simultânea dos dois regimes de reconhecimento de receitas é teratológico, pois significaria que a empresa deveria manter dois livros-caixa, dois livros razão, realizar dois balanços, um para cada situação. Isso a norma não autoriza. Ao contrário. O que a norma diz é que a empresa tributada pelo lucro presumido pode adotar o regime de caixa, no reconhecimento de suas receitas e despesas. Registradas as receitas, pelo regime de caixa, apura-se o lucro presumido, mas se o confronto dessas receitas -escrituradas com base no regime de caixa - com as despesas, enfim, o lucro contábil, for maior, poderá distribuir a diferença também com isenção.

Note-se que não está em discussão o direito à isenção, mas a definição do valor que pode ser distribuído com isenção. E essa definição é clara: ou é o lucro presumido ou o lucro contábil, se este for maior. O que se discute é a possibilidade de se adotar critérios de apuração distintos para os lucros a serem tributados pela pessoa jurídica e os lucros a serem distribuídos.

Falar em lucros ou dividendos excedentes ao lucro presumido, como referido no inciso 11, do § 2º, do art. 48, da Instrução Normativa nº 93, de 1.997, só tem sentido se são comparadas lucros apurados com base na mesma escrituração, uma com base na presunção, outra com base na escrituração. Fora disso, entra-se no campo do absurdo.

Destaco, também, por pertinente, a observação feita no Voto Vencido do Acórdão Recorrido de que a Instrução Normativa que previu a possibilidade de adoção do regime de caixa no lucro presumido é posterior à Instrução Normativa SRF nº 93, de 24/12/1997. Vejamos:

Observe-se que a Instrução Normativa que previu a possibilidade de adoção do regime de caixa no lucro presumido é posterior à Instrução Normativa SRF nº 93, de 24/12/1997. Assim, é certo que, quando a Instrução Normativa nº 93 estabeleceu que para distribuição de lucros em montante superior ao lucro presumido bastaria que o lucro distribuído fosse apurado em escrituração contábil feita de acordo com a lei comercial, o que se tinha em mente era que a comparação sempre seria feita entre o lucro contábil e o lucro presumido apurados com base no regime de competência, haja vista que esse era o único regime existente naquela época.

Prova disso é o fato de que a própria Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, em seu artigo 36, § 2º, previa expressamente que o lucro presumido

deveria ser determinado pelo regime de competência, sem exceções. Veja-se:

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

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

Portanto, com o advento da Instrução Normativa SRF nº 104, de 1998. a disposição contida no inciso II do § 2o do artigo 48 da Instrução Normativa SRF nº93, de 1997, perdeu o sentido, ou no mínimo deve ser olhada com muita cautela, para os casos em que a empresa optante pelo lucro presumido adote o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento (regime de caixa).

Por outra via, assevera o contribuinte que o recorrido teria dito que a ausência de autorização expressa regrado o procedimento deveria ser alterado o efeito tributário da expressão 'resultados' constante no caput do artigo 10 da Lei nº 9.249/952, dada a existência de lacuna legal a ser integrada com princípios contábeis.

Pois bem, tal leitura não corresponde bem ao que foi decidido na contestada decisão. Confirma-se o trecho do recorrido acerca do tema:

Expondo melhor a idéia: o legislador ordinário pode adotar, total ou parcialmente, as normas sobre padrões e critérios contábeis, da mesma maneira que pode simplesmente ignorá-los, determinando a criação de uma Contabilidade específica, diferente da usual. Caso ele se silencie, implica em trazer para o universo jurídico aquela definição e valores pré-jurídicos.

Os Normas da Contabilidade, embora idealizados com o propósito de obter pureza epistemológica para a Ciência Contábil, acabaram sendo enclausurados no bojo da norma regulamentar - baixada por entidade profissional — tomando-se de aplicação obrigatória.

Nesse contexto que se deseja infirmar a importância de dois conceitos básicos na contabilidade para a questão em análise. Destacam-se o a Consistência e a Comparabilidade.

(...)

Na NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, define-se o conceito Comparabilidade QC20.As decisões de usuários implicam escolhas entre alternativas, como, por exemplo, vender ou manter um investimento, ou investir em uma entidade ou noutra. Consequentemente, a informação acerca da entidade que reporta informação será mais útil caso possa ser comparada com informação similar sobre outras entidades e com

informação similar sobre a mesma entidade para outro período ou para out)-a data.

QC21. Comparabilidade é a característica qualitativa que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles. Diferentemente de outras características qualitativas, a comparabilidade não está relacionada com um único item. A comparação requer no mínimo dois itens.

QC22. Consistência, embora esteja relacionada com a comparabilidade, não significa o mesmo. Consistência refere-se ao uso dos mesmos métodos para os mesmos itens, tanto de um período para outro considerando a mesma entidade que reporta a informação, quanto para um único período entre entidades. Comparabilidade é o objetivo; a consistência auxilia a alcançar esse objetivo.

QC23. Comparabilidade não significa uniformidade. Para que a informação seja comparável, coisas iguais precisam parecer iguais e coisas diferentes precisam parecer diferentes. A comparabilidade da informação contábil-financeira não é aprimorada ao se fazer com que coisas diferentes pareçam iguais ou ainda ao se fazer coisas iguais parecerem diferentes.

QC24. Algum grau de comparabilidade é possivelmente obtido por meio da satisfação das características qualitativas fundamentais. A representação fidedigna de fenômeno econômico relevante deve possuir naturalmente algum grau de comparabilidade com a representação fidedigna de fenômeno econômico relevante similar de outra entidade que reporta a informação,

QC25. Muito embora um fenômeno econômico singular possa ser representado com fidedignidade de múltiplas formas, a discricionariedade na escolha de métodos contábeis alternativos para o mesmo fenômeno econômico diminui a comparabilidade.

Isto posto a comparabilidade e a consistência são valores que devem ser seguidos no processo de análise de qualquer informação contábil.

Comparar lucro presumido apurado pelo regime de caixa com lucro contábil apurado pelo regime de competência, para identificar o que é excedente de lucro. E um absurdo contábil que não é passível de ser aceito. Não é possível afirmar que um é maior que outro, pois ambos são elaborados com critérios distintos. Se a legislação efetivamente prevê-se essa possibilidade não haveria nada a fazer, entretanto a legislação não trouxe esse condicionamento, momento em que se aplica os valores próprios da contabilidade.

O fato da norma não condicionar no que se refere a necessidade de regimes consistentes e comparáveis, não libera o empresa a apurar de acordo com

sua conveniência, pois isso fere os valores contábeis da comparabilidade e da consistência.

Embora a nova norma não tenha condicionado expressamente que o contribuinte só pode distribuir o excedente de lucro apurado na contabilidade desde que aplique o mesmo regime de reconhecimento de receitas, e esse o princípio que se extrai da aplicação estrita das normas de contabilidade.

Feitas essas considerações, pode-se afirmar que os princípios e normas contábeis são fontes do direito equivalentes aos costumes e têm aplicação nas matérias em que não haja lei expressa em contrário. (grifos nossos e do original)

Constata-se, desse modo, que o acórdão recorrido reconheceu como pressuposto lógico de incidência das normas tributárias em questão o atendimento aos princípios gerais e características da informação contábil.

De fato, não haveria de se esperar que as leis tributárias, ou ainda as correspondentes normas regulamentares, fossem expressas e demarcassem, explicitamente, que tais princípios gerais e atributos da contabilidade se aplicam em cada caso normatizado por aquelas.

Diversamente, o que ocorre, à evidência, é que quando a legislação tributária se afasta do padrão contábil/comercial, ela aí sim, incisivamente delimita os ajustes que devem ser realizados, para fins tributários, não cogitando, todavia, de manutenção de contabilidade paralela. Conforme bem lembrado pela Fazenda Nacional, exemplo desse tipo de situação encontra-se na confecção do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), no qual são assentados os ajustes a serem realizados ao lucro líquido, apurado consoante o padrão contábil, para fins de apuração dos impostos e contribuições.

Conclui-se, por conseguinte, que não é o caso de haver necessidade de normas determinando a aplicação de conceitos e padrões contábeis para fins de preenchimento de supostas 'lacunas' na legislação tributária, mas de interpretá-la à luz desses conceitos contábeis, dos quais aquela, quando deles se afasta, aí sim requer referência expressa aos eventuais ajustes necessários para assim o proceder, o que não ocorreu para as normas aplicáveis ao caso em comento.

Então, a partir do momento em que o contribuinte opta pelo cálculo do lucro presumido pelo regime de caixa, eventual excesso de lucro – resultado – a ser distribuído com isenção será calculado também com observância desse regime, ainda que a partir de contas específicas constantes da escrituração contábil regular, dada a necessidade de haver comparabilidade entre as dimensões lucro presumido e lucro passível de distribuição de forma isenta, o que se configura inviável a partir do momento em que se considera o regime de competência para a mensuração do resultado a distribuir, e não há a correspondente opção pelo cálculo do lucro presumido também pelo regime de competência.

Nesse ponto, faço registrar as consistentes considerações tecidas pelo Redator do voto vencedor do acórdão 2301-005.492, ao tratar do regime no reconhecimento das receitas por empresas do ramo imobiliário. Confira-se:

Por força do art. 30 da Lei nº 8.9813, de 20 de janeiro de 1995, as empresas imobiliárias devem considerar como receita bruta o quantum percebido relativo às unidades vendidas. Isso porque, de modo geral, os empreendimentos imobiliários possuem prazos de realização muito longos e, em regra, são pagos antecipadamente, antes da tradição, quando o bem ainda está em construção. Ora, sabiamente, o legislador vedou, para efeitos tributários, a possibilidade de se reconhecer a receita pelo regime de competência em operações da espécie porque existem muitas possibilidades de a receita antecipadamente recebida não se efetivar no montante e no tempo previstos, dado o longo prazo de realização.

A fim de atender ao comando constitucional da capacidade contributiva, o legislador definiu, então, que, para esses casos, deverá prevalecer a tributação com base no regime de caixa, ou seja, na medida em que a receita é recebida, o que geralmente guarda relação com a sua realização em face da apropriação dos custos e despesas da obra.

Na empresa imobiliária, pois, a tributação do lucro ocorre, excepcionalmente, com base no regime de caixa. Se, ao contrário, fosse utilizada a regra geral do regime de competência, a empresa teria toda a sua receita auferida com a venda dos imóveis tributada de uma só vez, enquanto que os respectivos custos e despesas seriam apropriados no tempo de suas realizações, o que resultaria em um valor de imposto de renda de pessoa jurídica muito elevado no período da venda, provavelmente maior do que a própria receita efetivamente recebida no período.

Em outras palavras, o legislador, para fins de tributação, diferiu a receita, apropriando-a na medida de seu recebimento, e, conseqüentemente, diferiu o pagamento do imposto de renda da pessoa jurídica ao deixar de calculá-lo sobre o montante total do lucro aferido com base no regime de competência.

Sendo, pois, mandatário o reconhecimento da receita pelo regime de caixa, no caso de atividades imobiliárias, a distribuição de lucros apurados com base no regime de competência não deve ser oposta ao Fisco para efeito de lhes estender a isenção.

De fato, constatou o Fisco que a PJ que distribuiu os lucros exercia atividade imobiliária. Confira-se:

20. Do que consta na escrituração apresentada pela empresa, em seus Livros Razão para os anos-calendário 2009 e 2010, verifica-se que várias são as denominações de contas (por exemplo, “Vendas de lotes a vista”, “Custo

dos lotes vendidos”, “Financiamento de vendas a prazo”) e muitos são os lançamentos que consignam históricos, para todo o período analisado, relativos a atividades imobiliárias, abrangendo especialmente loteamento de terrenos e venda desses lotes. As DIPJ da empresa, para os anos-calendário 2009 e 2010, consignam CNAE “41.10-7/00 - Incorporação de empreendimentos imobiliários”.

Nessa esteira, mister acrescentar, por oportuno, que no caso sob apreciação a empresa, embora tenha adotado o regime de caixa para apuração do lucro presumido, não observou a exigência do § 1º do art. 1º da Instrução Normativa nº 104/98, e do art. 85 da Instrução Normativa SRF nº 247/02, de manter contas específicas em sua contabilidade para controlar os valores efetivamente recebidos, fato esse apontado pela autoridade autuante no Termo de Verificação Fiscal. Veja-se:

43. A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação do imposto de Renda com base no lucro presumido, e que tenha adotado regime de caixa, deve observar as regras de controle e escrituração nos termos do art. 85 da IN/SRF n. 247, de 2002, especialmente seu §1º:

Opção por Regime de Caixa

Art. 85. A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação do imposto de Renda com base no lucro presumido, que tenha adotado o regime de caixa na forma do disposto no art. 14, deverá:

I - emitir documento fiscal idôneo, quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço; e

II - indicar, no livro Caixa, em registro individualizado, o documento fiscal a que corresponder cada recebimento.

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

44. Verifica-se que, o fato da empresa manter escrituração contábil, na forma da legislação comercial, não a autoriza a distribuir seus lucros assim apurados com isenção, mas sim a segregar seus recebimentos pelo regime de caixa em conta específica, para fins de determinação exatamente desse eventual lucro passível de isenção na distribuição.

45. A empresa foi então intimada mediante TDF 032/2012, itens "6b" e "6c", a comprovar o atendimento ao §1º, do art. 85 da IN/SRF n. 247, de 2002, demonstrando a apuração de seu lucro pelo regime de caixa, com base em sua escrituração contábil apresentada. Como resposta apresenta demonstrações sem qualquer indicação das contas contábeis relacionadas.

Em fato, os demonstrativos apresentados sugerem alguma espécie de controle paralelo para os efetivos recebimentos, pois que nada trazem relacionado à escrita contábil. Não há Livro Caixa, pois a empresa alega somente manter escrituração comercial (resposta ao item "6.a" do TDF 032/2012).

46. Mesmo a conta base da apuração de seu resultado "Venda de lotes à vista 3.1.01.01.01.0001", à qual se presume valores efetivamente recebidos, assim não é, pois a empresa informa que o objetivo dessa conta ".. é diferenciar o valor da venda a vista do valor dos juros por venda a prazo representado pela conta "Financiamento de vendas a prazo 3.1.15.01.05.0007" (resposta ao item "6e" do TDF 032/2012)

47. A escrituração contábil realizada pela empresa não se presta assim a demonstrar que seu lucro efetivo é superior ao seu lucro presumido, isto porque tal escrituração foi realizada com base no regime de competência, e seu lucro presumido foi apurado com base no regime de caixa, não havendo na escrituração as contas específicas dos efetivos recebimentos. Critérios distintos, alternativos, não simultâneos, não passíveis de serem comparados para o fim de avaliação do lucro a ser distribuído com isenção. (grifei)

Assim, ainda que prosperasse a tese argumentativa recursal – entendimento relativamente ao qual se diverge, consoante acima exposto – tem-se que não há provas de que a empresa observou a correta apuração do lucro presumido pelo regime de caixa, visto que não manteve contas específicas e apropriadas para o lançamento de suas receitas com este fim, em sua contabilidade.

Portanto, sequer tem-se como cogitar da adoção pela empresa de um regime de apuração de receitas "misto" – ou seja, regime de caixa para apuração do lucro presumido, e de competência para o lucro contábil, com contas específicas para controle do caixa – pois não foram, como visto, atendidos os ditames das normas que preveem a possibilidade de manutenção da escrituração regular, simultaneamente com os registros dos efetivos ingressos de receita em regime de caixa.

Em outros termos, como apurar o excesso de lucro contábil sobre o lucro presumido apurado em regime de caixa – caso fosse essa a maneira correta de mensurar o excesso de lucro a ser distribuído com isenção – perante o fato de que se constatou que essa forma de apuração dessas receitas de caixa (recebimentos), na escrituração do contribuinte, encontra-se em desacordo com as normas regulamentares?

Verifica-se então, também por essa via, que não prosperam as razões do recorrente.

Ao final, frente à alusão do contribuinte de que houve ausência de disponibilização do lucro em dinheiro, tendo sido somente realizado aumento de capital social,

impende alertar que o ponto levantado não foi caracterizado como objeto de divergência na admissibilidade do recurso, não sendo possível, em decorrência, revisitar o tema nesta oportunidade.

Com efeito, não vislumbro qualquer ensanchar a autorizar reparos na conclusão do recorrido, impondo-se, assim sendo, o desprovisionamento do recurso ora em exame.

Forte no exposto, VOTO por NEGAR provimento ao Recurso Especial.

Nesse mesmo sentido também decidiram os acórdãos 2202-010.413 - MATHEUS DE SIMONE NOGAROLI, 2301005.492 - ELOISA GUERRA NOGAROLI e 2401-007.130 - VICTOR NOGAROLI GUIOTI, que também tratam de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) apurada em decorrência da constatação de que houve omissão e falta de recolhimento do imposto relativo aos valores recebidos da pessoa jurídica Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda (CNPJ 10.750.799/0001-97), excedentes ao lucro presumido.

Acrescento que, embora a relatora do acórdão recorrido transcreva parte do parecer KPMG no seu voto, ela não extrai dele qualquer conclusão que possa desconstituir a afirmação apontada no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 339/351 de que a empresa não manteve contas específicas e apropriadas para o lançamento de suas receitas com este fim, em sua contabilidade.

A fim de fundamentar suas alegações, a recorrida cita, em sede de contrarrazões, parecer técnico produzido pela PricewaterhouseCoopers (PWC), contudo, referido documento embora citado no relatório, não foi objeto de análise no voto do acórdão recorrido, não cabendo a essa instância se pronunciar sobre ele, por não ser permitido em sede de Recurso Especial proceder a uma nova análise probatória.

No tocante à sentença da Ação Anulatória nº 5012350-25.2020.4.04.7003/PR, esta somente produz efeito entre as partes e não vincula a decisão deste colegiado no caso dos autos.

Nesse sentido, entendo que devem ser mantidos os fundamentos expostos no acórdão da DRJ, que assim se pronuncia quanto a necessidade de manutenção de contas específicas na contabilidade para controle dos valores efetivamente recebidos.

Outro ponto que se mostra desfavorável à pretensão do impugnante é o fato de que a empresa Florença, embora adote o regime de caixa para apuração do lucro presumido, não mantém contas específicas em sua contabilidade para controlar os valores efetivamente recebidos. Essa exigência consta expressamente na Instrução Normativa nº 104, já transcrita neste voto, e esse fato já foi expressamente abordado pela fiscalização nos itens 43 a 47 do Termo de Verificação Fiscal:

40. A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido, e que tenha adotado regime de caixa, deve observar as regras de controle e escrituração nos termos do art. 85 da IN/SRF n. 247, de 2002, especialmente seu §1o:

Opção por Regime de Caixa

Art. 85. A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido, que tenha adotado o regime de caixa na forma do disposto no art. 14, deverá:

I – emitir documento fiscal idôneo, quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço; e

II – indicar, no livro Caixa, em registro individualizado, o documento fiscal a que corresponder cada recebimento.

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

41. Verifica-se que, o fato da empresa manter escrituração contábil, na forma da legislação comercial, não a autoriza a distribuir seus lucros assim apurados com isenção, mas sim a segregar seus recebimentos pelo regime de caixa em conta específica, para fins de determinação exatamente desse eventual lucro passível de isenção na distribuição.

42. A empresa foi então intimada mediante TDF 032/2012, itens “6b” e “6c”, a comprovar o atendimento ao §1o. do art. 85 da IN/SRF n. 247, de 2002, demonstrando a apuração de seu lucro pelo regime de caixa, com base em sua escrituração contábil apresentada. Como resposta apresenta demonstrações sem qualquer indicação das contas contábeis relacionadas. Em fato, os demonstrativos apresentados sugerem alguma espécie de controle paralelo para os efetivos recebimentos, pois que nada trazem relacionado à escrita contábil. Não há Livro Caixa, pois a empresa alega somente manter escrituração comercial (resposta ao item “6.a” do TDF 032/2012).

43. Mesmo a conta base da apuração de seu resultado “Venda de lotes à vista 3.1.01.01.01.0001”, à qual se presume valores efetivamente recebidos, assim não é, pois a empresa informa que o objetivo dessa conta “.. é diferenciar o valor da venda a vista do valor dos juros por venda a prazo representado pela conta “Financiamento de vendas a prazo 3.1.15.01.05.0007” (resposta ao item “6e” do TDF 032/2012)

44. A escrituração contábil realizada pela empresa não se presta assim a demonstrar que seu lucro efetivo é superior ao seu lucro presumido. Isto porque tal escrituração foi realizada com base no regime de competência, e seu lucro presumido foi apurado com base no regime de caixa, não havendo na escrituração as contas específicas dos efetivos recebimentos. Critérios distintos, alternativos, não simultâneos, não passíveis de serem comparados para o fim de avaliação do lucro a ser distribuído com isenção.

Diante do exposto, entendo que não pode prevalecer a decisão proferida no acórdão recorrido.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, em Declaração de voto.

Como bem registrou a Eminente Relatora – apresentando votos sempre bem fundamentados, engrandecendo as deliberações do Colegiado –, cuida-se, na origem, de lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) referente a fatos geradores do ano-calendário 2010 (exercício 2011), consubstanciado em auto de infração por omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Especificamente, o contribuinte teria recebido de empresa do ramo de venda de imóveis (*Florença Administradora de Bens e Participações Sociais LTDA*) lucros distribuídos inadequadamente, a partir de apuração em demonstrativos contábeis, os quais declarou como isentos (*DAA/DIRPF, Quadro “Rendimentos Isentos e Não-Tributáveis”*) e, por conseguinte, não os ofereceu à tributação.

Os lucros distribuídos foram calculados com base na lei comercial ou lei contábil (*fulcrada em contabilidade regular, por regime de competência*).

Consta que a empresa, que fez a distribuição para o contribuinte, optou pelo lucro presumido para a sua tributação federal.

Consta, também, que a empresa aderiu a opção pelo regime de caixa para concretizar o recolhimento da tributação escolhida pelo lucro presumido. A opção é facultada pela legislação.

Com a opção formalizada, só se levou ao cálculo do tributo a recolher as receitas que foram efetivamente recebidas, independentemente destas receitas (*recebidas ou não, ingressas ou não em caixa ou banco*) serem todas contabilizadas nas contas contábeis da escrituração regular da contabilidade da pessoa jurídica, sujeita ao regime de competência, na forma da lei comercial, imediatamente ao momento da ocorrência da venda dos imóveis, quando ocorre o faturamento e se dá a escrituração do ativo com escrituração dos créditos a receber pela venda.

Os lucros distribuídos pagos foram apurados contabilmente por escrituração regular. O método de apuração partiu do faturamento das receitas de venda de imóveis (*mercado imobiliário*)¹, tenham ou não sido as receitas efetivamente recebidas (*ingressado no caixa da*

¹ Entendido como tal as receitas da exploração de atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, na forma do art. 30 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

empresa) e após todas as apurações contábeis, na forma da legislação contábil-societária, apontaram o **lucro efetivo**.

O **lucro efetivo (contábil)** foi apurado por normas da legislação comercial em bases de regime de competência.

As receitas não recebidas compuseram o resultado por já terem sido convertidas em ativo (regime de competência), conforme critérios contábeis.

Por sua vez, a tributação federal sobre tais receitas não recebidas também compuseram o resultado contábil por ser previsto o seu recebimento futuro. **O regime de competência impõe a provisão, de modo a reduzir o lucro efetivo (contábil). O regime de competência já cria uma “reserva” (provisão) para o que será pago de tributo. A provisão é um passivo de obrigação futura que só se paga quando ocorrido o recebimento (regime de caixa como opção dada pelo legislador para o recolhimento da tributação da venda de imóveis - diferimento).**

A autuação ocorre porque, em muita apertada síntese e por outras palavras, a fiscalização diz que se distribuiu lucros com base em receitas não recebidas, que não foram levadas para o cálculo do lucro presumido. Para a fiscalização só poderia ser distribuído o lucro contábil cujas receitas tivessem sido levadas ao cálculo da tributação (não bastaria a mera provisão). Para a fiscalização, como só pode ser distribuído o lucro contábil cujas receitas tenham sido levadas ao cálculo da tributação, então não é adequado ter o regime de caixa para apurar o lucro presumido e ter o regime de competência para apurar o lucro contábil (resultado de lucros efetivos a distribuir).

O assunto não é novo neste Colegiado, embora com particular *distinguish*. Em assentada de 18/04/2024, conforme Acórdão n.º 9202-011.250 (Processo n.º 10950.725356/2012-16), cuja relatoria coube ao Ilustre Conselheiro Maurício Nogueira Righetti, apresentei extensa declaração de voto e aqui, novamente, manifesto-me.

A distinção dos casos foi debatida neste novo julgamento por ocasião do conhecimento do recurso. No acórdão n.º 9202-011.250 (Processo n.º 10950.725356/2012-16) o relator daquele caso não conheceu de documentos colacionados apenas com o recurso especial, que atestariam a correção dos procedimentos, inclusive pareceres de auditoria independente. Restou naqueles autos incontroverso, pelo momento processual, por força de contexto da instância *a quo*, que a contabilidade comercial conteria vícios e daí acompanhei o relator por este exclusivo fundamento.

Aliás, o contribuinte havia trazido aos autos sentença judicial, a qual até transcrevi e aproveitei parte dos fundamentos para motivar a discussão da temática principal (*lucro presumido e regime de caixa x distribuição de lucro contábil apurado por contabilidade regular*) com a qual não concordei com a fundamentação do relator. **Fiz observar que a sentença não diagnosticava o vício na contabilidade.** Observe-se trecho daquela declaração de voto que ora trago à colação nestes autos:

Interessante que a sentença indicada em memoriais e colhida em pesquisa pública no site da Justiça Federal para o caso aproximado ao presente assevera que lá “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”. É daí que visualizo o distinguish, haja vista que neste caderno processual, pelo que se reporta das instâncias a quo, que confirma termo de verificação fiscal, havia inconsistência nos controles das contas contábeis (logo, de contas da contabilidade regular

por competência), o que tornaria os casos ligeiramente distintos resultando em soluções diferentes.

Então, naquele acórdão n.º 9202-011.250 (Processo n.º 10950.725356/2012-16) acompanhei o relator, conquanto em razão do vício na contabilidade.

No presente caso se extrai da motivação do acórdão recorrido, ainda que sem um aprofundamento, que restou não reconhecido pelo voto condutor vencedor do acórdão vergastado que não haveria vício na contabilidade. Então, a meu sentir, a discussão será apenas para deliberar sobre *lucro presumido e regime de caixa x distribuição de lucro contábil apurado por contabilidade regular*. É caso, inclusive, de observar a sentença judicial que analisou caso similar.

Importa registrar que não cabe a este Colegiado analisar provas, diante da restrição cognitiva do recurso especial de divergência. **Então, aqui nestes autos parto do pressuposto da instância a quo de que não há vício na contabilidade regular** e se discute o tema principal, apenas.

Basicamente, aproveita-se minha declaração de voto no acórdão n.º 9202-011.250 (Processo n.º 10950.725356/2012-16) no primeiro subcapítulo daquela declaração.

Dito isto, faço uma pequena transcrição de trecho essencial exemplificativo daquela declaração de voto (*como uma espécie de resumo*) e na sequência, para conhecimento mais amplo, a replicarei integralmente:

Eis um resumo exemplificativo da declaração de voto:

Interessante, também, adotar método funcional e lógico, válido e suficiente à análise, para explicar e exemplificar o que é dito, como fez o Relator [*do Acórdão n.º 9202-011.250*].

Muito bem. Passo a fazê-lo.

Suponha-se, num momento primeiro, uma entidade criada com capital social de R\$10.000.000,00, com objetivo de exploração de loteamento, incorporação, construção e venda de imóveis, teríamos um balanço patrimonial, nestes termos, simplificadamente, no essencial:

Balanço Patrimonial (Valores expressos em Reais, R\$)			
ATIVO (A)		PASSIVO (P)	
Circulante			
Disponibilidades		PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL)	
Caixa.....	10.000.000	Capital Social	10.000.000
TOTAL DO ATIVO	10.000.000	TOTAL DO PASSIVO E PL	10.000.000

No momento seguinte, suponha-se a aquisição de um terreno por R\$ 500.000,00 e, também, uma construção com custos e despesas no total de R\$ 250.000,00. Ao final, imagine-se um estoque total de R\$ 750.000,00 representado por um único imóvel (um prédio) a ser vendido de forma integral, parceladamente. Este último valor é o que importará no essencial:

Balanço Patrimonial (Valores expressos em Reais, R\$)			
ATIVO (A)		PASSIVO (P)	
Circulante			
Disponibilidades		PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL)	
Caixa.....	9.250.000		
	10.000.000		

Estoque Imóvel para venda 750.000	Capital Social 10.000.000
TOTAL DO ATIVO 10.000.000	TOTAL DO PASSIVO E PL 10.000.000

No momento seguinte, suponha-se a venda a prazo do referido imóvel pelo valor de R\$ 1.000.000,00. Imagine-se nada sendo pago no momento da aquisição e sendo o parcelamento em duas vezes). Imagine-se a adoção do regime tributário do lucro presumido (*sendo a base presuntiva o percentual de 8%*) adotando-se o regime de caixa e que a alíquota para os tributos será uma efetiva de 30% (*são, ao final, as mesmas bases utilizadas no exemplo do Relator*), despreza-se outras grandezas por desnecessárias, valendo-se compreender o racional.

No momento seguinte a assinatura do contrato teríamos:

Balanco Patrimonial (Valores expressos em Reais, R\$)	
ATIVO (A)	PASSIVO (P)
Circulante	Circulante
Disponibilidades	Tributos diferidos 24.000
Caixa..... 9.250.000	
Contas a receber	
Venda de Imóvel 1.000.000	
Estoque	
Imóvel para venda 0	
750.000	
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL)
	Capital Social 10.000.000
	Lucro acumulado 226.000
TOTAL DO ATIVO 10.250.000	TOTAL DO PASSIVO E PL 10.250.000

Observe-se, do balanço modelo acima, que o tributo do lucro presumido a ser pago no momento do efetivo recebimento da receita está devidamente provisionado e quando do recebimento da receita efetiva se tornará exigível (*o diferimento se dá por opção legislativa*).

A Demonstração do Resultado Exercício apresentaria a seguinte DRE:

Demonstração do Resultado do Exercício (Valores expressos em Reais, R\$)	
Receita Bruta	R\$ 1.000.000
(-) Impostos sobre vendas	<i>Obs. Vamos desprezar e deixar tudo em provisões para fins didáticos seguindo a lógica dos exemplos do Relator</i>
(-) CMV (Custo da Mercadoria Vendida)	(R\$ 750.000)
Lucro Bruto (=)	R\$ 250.000
(-) Tributos correntes	R\$ 0 <i>Obs.: São os pagos, sendo que nada foi pago no momento do contrato</i>
(-) Tributos diferidos	(R\$ 24.000)
(=) Lucro Líquido do Exercício.....	R\$ 226.000
Ou lucro efetivo, ou lucro contábil	

Receita Bruta	R\$ 0	
(-) Impostos sobre vendas	R\$ 0	
(-) CMV (Custo da Mercadoria Vendida)	(R\$ 0)	

Lucro Bruto (=)	R\$ 0	
(-) Tributos correntes	R\$ 12.000	<i>Obs.: São os pagos (exigível)</i>
(-) Tributos diferidos	(R\$ 12.000)	<i>Obs.: São os ainda a pagar</i>

(=) Lucro Líquido do Exercício.....	R\$ 0	
Ou lucro efetivo, ou lucro contábil		
É o que aparece em Lucros Acumulados		

Do ponto de vista jurídico do art. 10 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, não impede que a partir do balanço, com a conta de “lucros acumulados”, devidamente levantado e extraída a DRE primeira, se distribua o lucro contábil líquido de R\$ 226.000,00 independentemente de ainda pender a tributação de metade da receita face ao diferimento.

A empresa do exemplo contém caixa, não teria débitos exigíveis e não teria prejuízos acumulados. Nada obsta a distribuição de forma isenta do lucro efetivo e o controle do tributo que houver sido diferido por opção legislativa não condicionante da distribuição de lucros. Os lucros só não podem ser distribuídos se houver débito exigível.

A provisão fiscal de uma empresa resguarda a preocupação quanto a tributação do diferido. Referida provisão é composta em duas partes, sendo uma despesa fiscal corrente (tributos correntes) e uma despesa fiscal diferida (tributos diferidos). Os tributos correntes são valores a pagar (exigíveis no exercício corrente). Os tributos diferidos são “diferenças temporárias” na linguagem contábil.

As “diferenças temporárias” tratam de registrar os efeitos fiscais para lhes resguardar o recolhimento no momento indicado pela lei. Registram a despesa fiscal, por provisionamento, em razão do regime de competência, de modo a controlar a exigibilidade e refletir o momento correto do vencimento quando há a conversão do *tributo diferido* em *tributo corrente*.

O diferimento é política fiscal. A distribuição isenta com base em contabilidade regular também.

A conta do diferido trata, pois, do montante de tributo devido em relação aos lucros obtidos em exercício(s) anterior(es). É uma conta de passivo e esta registra uma obrigação derivada de evento já ocorrido, cuja liquidação precisará ocorrer quando se tornar exigível.

Mais uma vez, registro que entendo importante a preocupação emanada pela relatoria, afinal a distribuição de lucros configura uma forma de remuneração do capital investido e deve ser controlado. Todavia, como demonstrado as provisões afastam a preocupação externada. Aliás, caso se alegue que provisões são estornáveis, é daí que importa existir contas específicas, segregadas e ser levantado balanço patrimonial e DRE, sempre a permitir a análise e a rastreabilidade de lançamentos, de seus efeitos e verificar os resultados. É daí que se tem uma contabilidade regular com **partidas dobradas, decorrente de origens e aplicações**, em operações de **crédito e débito** a partir de **contas contábeis** para **controle das mutações**.

Observe-se, também, que a preocupação de distribuição de lucros pela totalidade do lucro contábil e depois de lucros presumidos a cada receita recebida não se sustenta. Isto porque, o controle da conta de lucros acumulados ou de reserva de lucros denunciaria o dever de tributar a distribuição na qual se tenha saldos zerados em tais importantes contas de controle do patrimônio líquido de uma entidade. Se não houver lucro efetivo a distribuir, então nem mesmo com base em

presunção poderá ocorrer tributação, diferentemente do que imaginou o Relator! O § 4.º do art. 238 da vigente Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017 (as antigas instruções normativas vão no mesmo sentido):

Art. 238, § 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995.

No final de tudo, apenas a apuração do resultado de determinado período com base em NBC com escrituração contábil regular pode apontar o lucro qualificável como passível de distribuição de forma isenta.

É de todos conhecido que a *"escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais"* (Decreto-Lei 1.598, art. 9.º, § 1.º), cabendo à *"autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos"* nela registrados (art. 9.º, § 2.º), apenas não se aplicando a dita regra se a lei, por disposição especial, atribuir ao contribuinte o *"ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração"* (art. 9.º, § 3.º). Adicionalmente, o Parecer Normativo CST n.º 347, de 08 de outubro de 1970⁽²⁾, reza:

02 - IR

02.02 - Pessoas Jurídicas

02.02.15 - Escrituração Contábil

A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnar se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável.

Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte.

Tais processos só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo. O contribuinte sempre se obrigará ao regime de competência na escrituração contábil não havendo espaço para adotar regime de caixa para comparabilidade.

Para se efetivar uma apuração correta com rigor e controle, a legislação impõe a escrituração de livros³ e a elaboração de demonstrativos contábeis, incluindo balanço patrimonial e DRE, que são indispensáveis à apuração do lucro contábil, além de exigir o controle em contas e com técnica de partidas dobradas. Para o lucro se provar há necessidade de hígidez da escrituração contábil e controle de suas contas e registros. É esse essencialmente o ponto e não as explicações trazidas na exposição primeira do voto.

A expressão **"resultados apurados"**, de mais a mais, como já consignei, quando constante na norma é sinônimo de resultados apurados nas demonstrações financeiras. Essas decorrem do levantamento do balanço patrimonial societário-comercial e da apuração do lucro contábil, a partir de DRE (Demonstração de Resultado do Exercício).

Referida documentação é preparada nos termos da legislação comercial e nos princípios e normas de contabilidade geralmente aceitos, positivados normativamente pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com participação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pela Resolução CFC n.º 1.055, de 2005.

² <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=121612>

³ Hodiernamente, os livros contábeis são concebidos em formato digital e estão compreendidos na ECD (Escrituração Contábil Digital), sendo entregue por transmissão ao ambiente do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 2.003, de 2021. A Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) CTG 2001 (R3) – Define as formalidades da escrituração contábil em forma digital para fins de atendimento ao SPED.

A isenção firmada no art. 10 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, surge como uma política fiscal estabelecida em lei e as exposições de motivos, por mais consideráveis que possam ser, não se constituem como norma.

Portanto, não cabe desconsiderar que as pessoas jurídicas que utilizam a escrituração contábil comercial registram receitas pelo regime de competência. Elas devem, sempre, utilizar o regime de competência para registro das receitas do período, pois se trata de uma imposição do art. 177 da chamada Lei Contábil (nos aspectos contábeis a Lei das S/A ou Lei n.º 6.404 é conhecida na doutrina dos autores em contabilidade como tal). As normas de pronunciamento técnico contábil sempre focam no regime de competência⁴ e não há como utilizar regime de caixa e pretender ter uma contabilidade comercial (*estar-se-ia criando outra contabilidade de ajustes, como o lucro real, então seria uma outra contabilidade fiscal*).

[Por isso, não vejo problemas no procedimento do contribuinte].

A seguir replico, de forma corrente e integral, a declaração de voto que apresentei no acórdão n.º 9202-011.250 (Processo n.º 10950.725356/2012-16) quanto ao capítulo que ora serve a este caso:

Capítulo:

Forma de tributação do lucro distribuído por pessoa jurídica optante pelo lucro presumido

Subcapítulo 1:

Isenção na distribuição de lucros nas empresas que exploram atividade imobiliária

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do Ilustre Conselheiro Relator, peço vênua para manifestar, nesta ocasião, a despeito de seu fundamentado voto, entendimento divergente neste subcapítulo, por chegar, na hipótese dele, à posicionamento diferente. Doravante, passo a explicar minha motivação, a qual respeitosamente exponho.

A controvérsia posta para este tópico se relaciona com os limites e contornos procedimentais para que ocorra a *isenção* na *distribuição de lucros* nas empresas do ramo incorporador, loteador e construtivo considerando a venda de imóveis, a partir da análise técnica de como se reconhece as receitas de vendas e de como se processa a apuração do *lucro fiscal* (lucro presumido) e do *lucro contábil* (lucro societário ou lucro comercial ou lucro da escrituração). Este último com foco em encontrar o lucro efetivo passível de ser distribuído conforme são apontados em Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) ou em balanços levantados que contenham contas de lucros acumulados ou reservas de lucros.

A análise foca em empresa que optou pelo regime tributário do *lucro presumido* para apurar seu *lucro fiscal* e que se submete ao recolhimento da tributação pelo *regime de caixa* em relação a venda de imóveis, por opção própria legislativa (opção legal prevista em lei), isto é, que paga seus tributos de acordo com o efetivo recebimento das receitas relativas às unidades imobiliárias vendidas, decorrente da exploração das atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda.

O Relator, após citar a legislação, cria uma metodologia funcional e lógica, extremamente válida e suficiente à análise, para explicar e exemplificar que:

⁴ <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/>

- Pode-se distribuir lucros isentos até o valor do lucro presumido, sobre o qual incidirá o IRPJ, após descontados os tributos a que estiver sujeita a PJ. Tomemos, apenas para ilustrar a mecânica, o seguinte exemplo:

Receitas de Vendas	R\$ 1.000.000,00	
Lucro Presumido (8%)	R\$ 80.000,00	[lucro fiscal – lucro presumido]
IMPOSTOS (p. e. 30%)	(R\$ 24.000,00)	[dedução dos tributos]
Lucros isentos a serem distribuídos:	R\$ 56.000,00	[lucro distribuível presumido]

Veja-se que no exemplo acima, a lógica tributária está preservada. Com a tributação dos R\$ 80.000,00 na PJ, o valor que restou do lucro poderia ser distribuído e recebido na PF sem a incidência do IR.

Com estes apontamentos, supondo-se que os R\$ 1.000.000,00 do exemplo são todos efetivamente recebidos, concordo com o exemplo dado.

Há um *lucro fiscal*, apurado pelo regime tributário do lucro presumido, por regime de caixa, que após descontados os tributos resulta numa distribuição possível de R\$ 56.000,00.

O desconto dos tributos funciona como a provisão ou a dedução dos tributos na contabilidade regular para empresas que fazem a escrituração contábil de acordo com as normas da legislação comercial.

Na contabilidade regular provisiona-se ou se deduz os tributos para se chegar ao lucro efetivo possível de distribuição.

O exemplo mostra que, para uma receita efetivamente recebida de R\$1.000.000,00, supondo-se uma base de presunção de 8%, tem-se a base de cálculo tributável (por presunção) de R\$ 80.000,00 (que seria o lucro fiscal) e considerando, por hipótese, uma alíquota de tributos de 30% (é por ficção, o exemplo vale pelo funcional e é exemplificação metodológica do relator ao qual se adere) tem-se os R\$ 24.000,00 em tributos (o relator chama tudo de impostos) e, ao final, ocorre a apuração de uma distribuição possível de R\$ 56.000,00.

O lucro fiscal (*lucro presumido*), deduzido dos tributos, poderia ser distribuído de forma isenta. Concorde-se com o relator. Registre-se, adicionalmente, que se essa distribuição ocorrer com base meramente em lucro presumido, ainda assim haverá reflexo na contabilidade regular, devendo-se abaixar o saldo do lucro acumulado ou reserva de lucros e o valor de caixa. A contabilidade sempre registrará suas partidas dobradas, de origem e aplicações.

Na sequência, o Relator busca explicar e argumentar o seguinte:

- Pode-se distribuir valor excedente, caso demonstre que o *lucro efetivo*, apurado com base na *escrita comercial*, é maior do que o presumido. Vejamos, do exemplo acima, a seguinte variação:

Receitas de Vendas	R\$ 1.000.000,00	
Custos e despesas	(R\$ 750.000,00)	
Lucro Efetivo	R\$ 250.000,00	[Aqui ainda seria lucro bruto , mas chama efetivo]
Impostos sobre LP	(R\$ 24.000,00)	[dedução dos tributos do lucro presumido] [supondo-se aí IR, CSLL, Pis/Cofins do lucro presumido]*
[* Pis/Cofins deveriam ser separados do IR e CSLL, vindo em linha abaixo das receitas de vendas, mas vale o funcional e é exemplo do relator. O importante é a lógica exemplificativa a qual se adere]		
Lucros isentos a serem distribuídos:	R\$ 226.000,00	[lucro efetivo ou lucro líquido ou contábil / pode distribuir]

Perceba-se que nesse outro exemplo, caso a empresa apure *lucro efetivo* maior que o *lucro presumido* sobre o qual apurada e recolhido o IRPJ, poderá distribuir valor (**R\$ 170.000,00** = R\$ 226.000,00 - R\$ 56.000,00) em relação ao qual não haverá tributação na PJ ou na PF. Essa opção, **em alguns casos específicos**, pode, a meu ver, desconstituir a lógica sobre a qual a norma foi concebida. Diga-se, aqui, que os percentuais de lucro presumido determinados pela lei – a exemplo dos 8% na venda e revenda de produtos e 32% na prestação de serviços – tendem a guardar certa relação com aqueles experimentados realisticamente pelos respectivos segmentos econômicos. Logo, em certa medida e como regra, o resultado da apuração pelo lucro presumido tenderia a se aproximar daquela efetuada na forma da legislação societária. Nesse rumo, impõe-se admitir que a distribuição, nesses termos, está regularmente autorizada por atos infra legais.

Concorda-se com os cálculos do exemplo e com o método racional ilustrativo de expor a lógica necessária ao debate. Mas, não concordo, respeitosamente, com alguns pequenos pontos que deixei já anotado nos [colchetes], embora seja irrelevante ao sentido objetivo-lógico.

No exemplo, teríamos um **lucro contábil (lucro efetivo)** com resultado apurado no valor de **R\$ 226.000,00** (e não R\$ 250.000,00 que ainda seria lucro bruto).

Pressupondo que a contabilidade é feita de acordo com a legislação, pressupondo ainda, e é importante dizer, que o lucro presumido deduzido os tributos (os R\$ 56.000,00)⁵ tenha sido anteriormente distribuído, então caberia distribuir a diferença (R\$ 170.000,00), pois **o limite da distribuição isenta é ao fim o resultado apurado** ou o lucro efetivo (R\$ 226.000,00, o lucro efetivo, o lucro líquido contábil ou o lucro contábil).

Mesmo que a legislação infralegal dê margem para sempre se distribuir o “lucro presumido”, a contrapartida na contabilidade regular será a baixa do lucro efetivo contábil e, ao fim e ao cabo, não se poderá distribuir um lucro maior do que o contábil. A contabilidade comercial controla por contas próprias e segregadas, a partir de resultados apurados “verdadeiramente” (e não presumidamente), o limite do lucro distribuível que jamais supera o lucro contábil. Se a conta de lucro contábil zera (inexistência de reserva de lucro ou de lucro acumulado) e se pretende distribuir lucro com base em lucro presumido, por força de norma infralegal, a contabilidade regular comercial denunciará a operação com uma baixa de patrimônio líquido inadequada.

Veja-se o que dispõe o art. 10 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

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.

grifei

A expressão “**resultados apurados**” na norma é sinônimo de resultados apurados nas demonstrações financeiras. Essas decorrem do levantamento do balanço societário-comercial e da apuração do lucro contábil, este a partir de DRE (Demonstração de Resultado do Exercício), bem como do controle de contas específicas, tais como, dentre outros, a de lucros acumulados e de reserva de lucros, a de provisões, a de receitas a receber, as de passivo de dividendos a pagar (*quando creditadas*), as contas caixa e banco etc.

⁵ O lucro presumido apontou R\$ 80.000,00, mas deve ser deduzido os tributos. O desconto dos tributos funciona como a provisão ou a dedução dos tributos na contabilidade regular para empresas que fazem a escrituração contábil de acordo com as normas da legislação comercial. Na contabilidade regular provisiona-se ou se deduz os tributos para se chegar ao lucro efetivo possível de distribuição (o lucro líquido do exercício apontado pela contabilidade). O comparativo é entre lucro líquido contábil e o líquido do lucro presumido, portanto. Essa é a comparabilidade possível e necessária.

Referida documentação contábil é preparada conforme escrituração contábil regular, a qual segue os termos da legislação comercial e os princípios e normas de contabilidade geralmente aceitos, hodiernamente positivados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com força normativa de acordo com a lei como se verá mais a frente, tudo com participação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pela Resolução CFC n.º 1.055, de 2005.

O Relator, *permissa venia*, de modo muito transparente, não entende ser lógico a distribuição isenta além do lucro fiscal (do lucro presumido), deduzidos os tributos, uma vez que apenas o lucro fiscal seria o tributado, o que se descortina na visão detalhada do metodológico exemplo do quadro 1. No próprio lucro fiscal (lucro presumido) haveria um “desprezo” a uma parcela do lucro efetivo, que não estaria sendo tributado nem em pessoa física, nem em pessoa jurídica, em casos específicos.

O julgador parte da premissa e explica que a *exposição de motivos* da Lei n.º 9.249, de 1995, objetivava a integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se os rendimentos exclusivamente na empresa – mas tributando em um dos polos da capacidade contributiva –, advindo daí a lógica da isenção quando do recebimento no beneficiário.

A lógica legislativa na *exposição de motivos* era a tributação dos lucros (do que se aferisse de lucro), conquanto somente na empresa. Não haveria uma lógica de não tributar em nenhum dos polos parcela dos lucros (dos rendimentos).

Então, a partir da prática, comenta não visualizar a tributação, em quaisquer dos polos, da parcela do lucro que supera o lucro fiscal (o lucro presumido), no caso que se vê.

Explica que observa a tributação ocorrer até a margem do lucro fiscal (*do lucro presumido*) e na margem que supera este, para o caso concreto, não estaria havendo nenhuma tributação, seja na pessoa física, seja na pessoa jurídica, o que não se coadunaria com a exposição de motivos que gerou a isenção do art. 10 da Lei n.º 9.249, de 1995.

Afirma o Relator: “... caso a empresa apure lucro efetivo maior que o lucro presumido sobre o qual apurada e recolhido o IRPJ, poderá distribuir valor (R\$ 170.000,00 = R\$ 226.000,00 - R\$ 56.000,00) em relação ao qual não haverá tributação na PJ ou na PF. Essa opção, ***em alguns casos específicos***, pode, a meu ver, desconstituir a lógica sobre a qual a norma foi concebida.”

De qualquer sorte, por ocasião da sessão de julgamento, o Relator reconheceu e deixou esclarecido que, a despeito de sua opinião técnica particular confrontada com a lógica concebida para a norma, o procedimento, até aí, estaria validado em Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil. Seria permitido distribuir com isenção no formato acima (quadro 2 que desenvolveu em exemplo).

Na sequência, o Relator adentra efetivamente no ponto no qual ocorrerá a minha respeitosa divergência, a despeito de já haver ressalvas em relação a premissa que se adota.

O Relator inicia o terceiro quadro exemplificativo de seu voto partindo da premissa por ele já pré-concebida, na qual a *exposição de motivos* da Lei n.º 9.249, de 1995, prescreve uma lógica de ter que haver tributação na empresa para se isentar a pessoa física que recebe a distribuição de lucros e, por isso, pondera que o contribuinte do caso concreto “*não para por aí*” e “*pretende ir além*” na distribuição isenta de lucros permitida.

Para exemplificar, o Relator propõe lembrar exemplos anteriores (quadros 1 e 2) e, na sequência, propõe imaginarmos que o valor de R\$ 1.000.000,00 não tenha sido efetivamente recebido, tendo ocorrido hipoteticamente o recebimento efetivo de R\$ 600.000,00 ficando o resto

(R\$ 400.000,00) (= R\$ 1.000.000,00 - R\$ 600.000,00) para recebimento em momento posterior. Com essa proposta de nova visualização, o Relator projeta o novo cenário.

O primeiro quadro (*que se refere ao lucro fiscal*) é modificado para o formato a seguir, sendo uma apuração do *lucro presumido* conforme montante efetivamente recebido de receitas (valores que entram em caixa), isto é, com o reconhecimento das receitas pelo *regime de caixa*, nestes termos tem-se novo cenário (quadro 3 do voto do relator):

Receitas de Vendas	R\$ 600.000,00 [efetivamente recebida]
Lucro Presumido (8%)	R\$ 48.000,00
IMPOSTOS (p. e. 30%)	(R\$ 14.400,00)
Lucros isentos a serem distribuídos:	R\$ 33.600,00

Eis acima o terceiro quadro do voto do relator a partir de lógica de receitas efetivamente pagas pelos adquirentes, que ingressam no caixa da vendedora, considerando o regime de caixa para fins fiscais, por opção dada pelo legislador.

O segundo quadro do voto do relator (*que se refere ao lucro contábil*) não sofre modificação (pois a norma contábil é uniforme e registra tudo por competência), por isso o relator sequer o repete, sendo uma apuração de acordo com a escrita comercial com reconhecimento das receitas de venda de imóveis pelo **regime de competência**. O quadro se mantém, então, nos mesmos termos (manutenção do cenário do quadro 2 do voto do relator):

Receitas de Vendas	R\$ 1.000.000,00
Custos e despesas	(R\$ 750.000,00)
Lucro Efetivo	R\$ 250.000,00 [Aqui ainda seria lucro bruto , mas chama efetivo]
Impostos sobre LP	(R\$ 24.000,00) [dedução dos tributos do lucro presumido] [supondo-se aí IR, CSLL, Pis/Cofins do lucro presumido]*
[* Pis/Cofins deveriam ser separados do IR e CSLL, vindo em linha abaixo das receitas de vendas, mas vale o funcional e é exemplo do relator. O importante é a lógica exemplificativa a qual se adere]	
Lucros isentos a serem distribuídos:	R\$ 226.000,00 [lucro efetivo ou lucro líquido ou contábil / pode distribuir]

Após lembrar os exemplos iniciais e apresentar os novos cenários, o Relator afirma que admitir a distribuição de lucros isentos a partir do chamado *lucro contábil calculado por competência* em comparativo com o *lucro presumido calculado por regime de caixa* seria inadequado, até teratológico. **O correto seria adotar a mesma metodologia para comparabilidade.** Para o Relator, “grandezas distintas (*receitas reconhecidas por competência X receitas reconhecidas por caixa*)” não podem ser comparadas e não pode haver a distribuição do lucro contábil com base em competência. Assim, apresenta novos exemplos.

Mas, retornando ao exemplo anterior. O Relator pede para observar com bastante atenção que se for possível a distribuição: “*estar-se-ia admitindo a distribuição de valor superior (R\$ 193.000,00 = R\$ 226.000,00 - R\$ 33.600,00) àquele do exemplo anterior [R\$ 170.000,00], em relação ao qual já não teria sido tributado*”, seja na PF ou na PJ.

Resumidamente os argumentos do Relator e da acusação fiscal são, em essência:

- a)** Não está ocorrendo a tributação das receitas (em relação as parcelas não recebidas e, portanto, não reconhecidas pelo regime de caixa na sistemática do lucro presumido) pelo que não se pode distribuir lucros isentos sobre bases de receitas que não foram tributadas na pessoa jurídica que distribui os lucros;

b) Adotado o *regime de caixa* para reconhecimento de *receitas* no *lucro presumido* torna impeditivo querer adotar *regime de competência* para reconhecimento de *receitas* na apuração do *lucro contábil* que será possível de distribuição de forma isenta. Deve-se adotar o *regime de caixa* no reconhecimento de *receitas* do *lucro contábil* a ser distribuído com isenção, a fim de que os lucros a serem distribuídos tenham sido previamente tributados na pessoa jurídica. É necessária a mesma metodologia para fins de comparabilidade, o que é exigência dos princípios de contabilidade. A adoção do regime de caixa para fins tributários e de competência para fins contábeis-societários inviabiliza a comparação entre resultados, necessária para avaliar o oferecimento das receitas à apuração dos tributos para possibilitar a distribuição dos lucros decorrentes.

Voltando ao último comentário do Relator (*ou ao contexto do seu 3º quadro*), lembre-se que o Julgador inicia ponderando que o contribuinte “*pretende ir além*” na sua distribuição isenta de lucros.

Explica o Relator que isso ocorre porque ao “*suposto amparo de norma posterior, que veio a lhe facultar a apuração de seu lucro presumido com esteio no regime de caixa, busca apurar seu lucro presumido valendo-se desse regime de caixa no reconhecimento de suas receitas e distribuir seus ‘lucros isentos’ mediante apuração do lucro efetivo por meio do regime de competência no reconhecimento de suas receitas*”.

Aliás, na ementa sugerida para o julgamento o Relator propõe assentar a tese segundo a qual: “*Embora as pessoas jurídicas tributada com base no lucro presumido possam adotar o regime de caixa no reconhecimento de receitas, para fins de apuração dos seus lucros e resultados, a apuração do lucro presumido, tributado pela pessoa jurídica, e do lucro excedente ao presumido, apurado com base na escrituração, e que pode ser distribuído com isenção do imposto, devem ser apurados com base no mesmo critério de reconhecimento de receitas*”. (grifei)

Prosseguindo na análise, o Relator se incomoda com o fato do lucro efetivo contábil poder ser maior do que o lucro presumido por regime de caixa em dado período de análise e acabar ocorrendo distribuição de lucro contábil efetivo cujas receitas ainda não foram tributadas pelo lucro presumido. Tecnicamente, pela ótica da contabilidade comercial em base de competência, isso pode acontecer, porém há na escrituração contábil regular as provisões para o controle do tributo diferido. Assim, em determinado momento vai ocorrer o recolhimento. Por hipótese, se há outro inconformismo, se houver preocupações com “estornos futuros possíveis”, tem-se que eventual estorno, por força de contas segregadas e funcionais, pode ser bem fiscalizado e a contabilidade regular também fornecerá instrumentos para se evitar sonegação.

Houve uma opção do legislador. Há uma política fiscal adotada que não cabe descumprir, uma vez firmada em lei, no art. 10 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Ademais, o art. 46 da Lei n.º 8.981, de 1995⁶, foi revogado desde longa data. Ele, em outras palavras, propunha ser isento apenas o lucro distribuído que tivesse se baseado em receitas que serviram de base de cálculo para a tributação. O fato é que não mais vigora por força de revogação ocorrida exatamente pela Lei n.º 9.249, de 1995.

Fato é que o contribuinte tem a opção pelo lucro presumido. Neste o lucro é obtido por presunção legal, a partir de percentual pré-definido pela lei, a ser aplicado sobre a receita efetivamente recebida, quando se adota o regime de caixa, também opcional.

Ao optar livremente pelo regime do lucro presumido, se escolhe apurar o lucro para fins tributários de forma indireta, presuntiva. Isso é autorização legal. Também, é fato que a

⁶ Art. 46. Estão isentos do Imposto de Renda 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 (art. 33) deduzido do imposto correspondente. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995).

legislação, a partir de 1998, autorizou o regime de caixa neste modelo tributário, utilizando-se no cálculo apenas as receitas efetivamente recebidas, sem qualquer contrapartida na questão da distribuição de lucros. O controle destes recebíveis está normatizado e a contabilidade regular também pode auxiliar no registro das provisões para que, ao fim, toda a receita seja tributada na medida do recebimento quando se considerar o regime de caixa.

A contabilidade fiscal não irá interferir na contabilidade comercial regular, ademais, no final, o único lucro possível de distribuição será o lucro efetivo contábil. Se as contas de lucros acumulados e de reserva de lucros zerarem, então, mesmo com base em cálculo de lucro presumido, não poderá haver distribuição.

Não descuido que é importante a preocupação do Relator, mas não pode criar e avançar no que a lei não diz. A preocupação pode ser reduzida exatamente pela contabilidade feita de acordo com a legislação comercial e com medidas de fiscalização, as quais podem e devem se utilizar da contabilidade regular.

Isto porque, a contabilidade regular, inclusive com as corretas provisões, afastam preocupações fiscais. Veja-se como a Lei n.º 6.404, conhecida também como lei contábil (e não apenas como Lei das S/A), juridiciza a contabilidade societária-comercial ou regular, *verbis*:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

Art. 201. A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; (...).

Das transcrições, percebe-se que a escrituração contábil será feita com registro das mutações patrimoniais com base no regime de competência, sendo computado no resultado as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda e os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos, considerando-se a apresentação da demonstração do resultado discriminada, dentre outros, quanto a receita, o lucro e o próprio resultado antes do Imposto sobre a Renda e a respectiva provisão.

É na provisão que se encontra o controle para a tributação diferida. A obrigação que há para solver as preocupações que se externam quanto a distribuição de lucro contábil sobre o qual a receita ainda não foi tributada, por adoção de lucro presumido no regime de caixa, é a constituição na escrituração contábil da provisão respectiva, imposta pela própria lei, relativa ao imposto devido sobre o lucro fiscal (Lei 6.404, art. 187, V, e art. 189). O art. 189 da Lei n.º 6.404 diz ser obrigatória, em cada período de apuração, a constituição dessa provisão.

Aliás, entendo que a provisão não é só para o imposto sobre a renda e para a contribuição social sobre o lucro, mas para todos os tributos que restarem diferidos (*no caso o PIS/COFINS sobre as vendas igualmente diferidos também será provisionado se adotado o regime de caixa e lucro presumido para fins de recolhimento tributário*).

Deste modo, o lucro contábil ou lucro efetivo ou lucro líquido contábil apurado em conformidade com a legislação comercial, quando a contabilidade for regular, sempre contemplará a dedução das provisões de IRPJ, de CSLL, de PIS e de COFINS relacionados a tributação para o lucro presumido e regime de caixa, que são regimes tributários facultados pela lei que não se confundem com a escrituração contábil em bases técnicas e de acordo com a legislação comercial.

Tudo é controlado em contas segregadas e específicas na contabilidade. Todas as partidas contábeis são baseadas em partidas dobradas de origem e aplicações. Se a conta de lucros acumulados ou as reservas de lucros são zeradas, então haverá, caso ocorra nova distribuição, denúncia de ser atingido o patrimônio líquido sem base em lucros e isso irá gerar a tributação. Então, essa eventual preocupação também não pode ser base de argumento sólido.

Sob o ponto de vista da escrituração contábil comercial, a receita, registrada por competência, já no primeiro momento reflete todos os seus efeitos. Ao mesmo tempo em que refletirá o lucro contábil efetivo, as provisões irão controlar o recolhimento dos tributos a tempo e modo, os tributos diferidos estarão controlados, conforme dispuser a norma de tributação.

Ao final, o efeito para a arrecadação é meramente um fluxo de caixa diferido, porém sendo uma política pública adotada que melhora os fluxos de caixa das empresas e estimulam o mercado, sem limitar a utilização pelos beneficiários dos frutos do capital social investido. Eles, com base na escrituração regular e apuração do resultado efetivo, já podem distribuir o lucro efetivo (basta que tenha caixa para fazê-lo).

Interessante, também, adotar método funcional e lógico, válido e suficiente à análise, para explicar e exemplificar o que é dito, como fez o Relator.

Muito bem. Passo a fazê-lo.

Suponha-se, num momento primeiro, uma entidade criada com capital social de R\$10.000.000,00, com objetivo de exploração de loteamento, incorporação, construção e venda de imóveis, teríamos um balanço patrimonial, nestes termos, simplificadamente, no essencial:

Balanço Patrimonial (Valores expressos em Reais, R\$)			
ATIVO (A)		PASSIVO (P)	
Circulante			
Disponibilidades		PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL)	
Caixa.....	10.000.000	Capital Social	10.000.000
TOTAL DO ATIVO	10.000.000	TOTAL DO PASSIVO E PL	10.000.000

No momento seguinte, suponha-se a aquisição de um terreno por R\$ 500.000,00 e, também, uma construção com custos e despesas no total de R\$ 250.000,00. Ao final, imagine-se um

estoque total de R\$ 750.000,00 representado por um único imóvel (um prédio) a ser vendido de forma integral, parceladamente. Este último valor é o que importará no essencial:

Balanco Patrimonial (Valores expressos em Reais, R\$)			
ATIVO (A)		PASSIVO (P)	
Circulante			
Disponibilidades			
Caixa.....	9.250.000		
	10.000.000		
Estoque		PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL)	
Imóvel para venda	750.000	Capital Social	10.000.000
TOTAL DO ATIVO	10.000.000	TOTAL DO PASSIVO E PL	10.000.000

No momento seguinte, suponha-se a venda a prazo do referido imóvel pelo valor de R\$ 1.000.000,00. Imagine-se nada sendo pago no momento da aquisição e sendo o parcelamento em duas vezes). Imagine-se a adoção do regime tributário do lucro presumido (*sendo a base presumtiva o percentual de 8%*) adotando-se o regime de caixa e que a alíquota para os tributos será uma efetiva de 30% (*são, ao final, as mesmas bases utilizadas no exemplo do Relator*), despreza-se outras grandezas por desnecessárias, valendo-se compreender o racional.

No momento seguinte a assinatura do contrato teríamos:

Balanco Patrimonial (Valores expressos em Reais, R\$)			
ATIVO (A)		PASSIVO (P)	
Circulante		Circulante	
Disponibilidades		Tributos diferidos	
Caixa.....	9.250.000		24.000
Contas a receber			
Venda de Imóvel	1.000.000		
Estoque		PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL)	
Imóvel para venda	0	Capital Social	10.000.000
	750.000	Lucro acumulado	226.000
TOTAL DO ATIVO	10.250.000	TOTAL DO PASSIVO E PL	10.250.000

Observe-se, do balanço modelo acima, que o tributo do lucro presumido a ser pago no momento do efetivo recebimento da receita está devidamente provisionado e quando do recebimento da receita efetiva se tornará exigível (*o diferimento se dá por opção legislativa*).

A Demonstração do Resultado Exercício apresentaria a seguinte DRE:

Demonstração do Resultado do Exercício (Valores expressos em Reais, R\$)	
Receita Bruta	R\$ 1.000.000
(-) Impostos sobre vendas	<i>Obs. Vamos desprezar e deixar tudo em provisões para fins didáticos seguindo a lógica dos exemplos do Relator</i>
(-) CMV (Custo da Mercadoria Vendida)	(R\$ 750.000)

Lucro Bruto (=)	R\$ 250.000
(-) Tributos correntes	R\$ 0 <i>Obs.: São os pagos, sendo que nada foi pago no momento do contrato</i>
(-) Tributos diferidos	(R\$ 24.000)
(=) Lucro Líquido do Exercício.....	R\$ 226.000
Ou lucro efetivo, ou lucro contábil	
É o que aparece em Lucros Acumulados	

Como há caixa, ainda que seja distribuído o lucro efetivo (os R\$ 226.000,00), o pagamento zeraria a conta de “lucros acumulados” (e reduziria a posição de caixa).

Quando do primeiro recebimento da receita (que aumentaria o caixa), se fosse, na sequência, distribuído novos lucros, com base na presunção do lucro presumido com base no recebimento do primeiro pagamento, haveria tributação, sem ocorrer a preocupação do Relator de lucros sendo distribuídos indefinidamente.

Ora, se a conta de lucros acumulados estivesse zerada, então não haveria contrapartida em conta de lucros para uma nova distribuição, mesmo em bases de presunção. A preocupação do Relator não se sustenta. Ao final, o lucro a ser distribuído é o contábil e se ele já o foi, nada mais haverá para distribuir. Veja-se, o disposto no § 4.º do art. 238 da vigente Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017 (as antigas vão no mesmo sentido):

Art. 238, § 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

Retornando ao exemplo que iniciei. Prossigo com a análise.

Supondo-se que, na verdade, nada foi pago ainda a título de distribuição e que agora ocorra o primeiro pagamento, sendo este no valor de R\$ 500.000,00 (metade do preço). Suponha-se, também, que ocorra o (agora devido) recolhimento do **tributo corrente** face ao efetivo recebimento de parte da receita a receber, teríamos o seguinte:

Balço Patrimonial (Valores expressos em Reais, R\$)	
ATIVO (A)	PASSIVO (P)
Circulante	Circulante
Disponibilidades	Tributos diferidos 12.000
Caixa.....	Tributos correntes 12.000
(= 9.750.000 - 12.000) 9.738.000	
(= 9.250.000 + 500.000) 9.750.000	
9.250.000	
Contas a receber	
Venda de Imóvel 500.000	
1.000.000	
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL)
Estoque	Capital Social 10.000.000
Imóvel para venda 0	Lucro acumulado 226.000
TOTAL DO ATIVO 10.238.000	TOTAL DO PASSIVO E PL 10.238.000

Observe-se, do balanço modelo acima, que em relação ao valor recebido houve o recolhimento do tributo (o diferido se tornou corrente) e no ingresso do valor não se alterou o lucro acumulado, do ponto de vista patrimonial a empresa até reduziu o valor do ativo e do passivo.

Não houve modificação de resultado, não se alterou o Patrimônio Líquido (PL).

Uma nova DRE apresentaria um resultado zerado. Eventual distribuição de lucros teria que se dar com base no “balanço” e não propriamente nessa nova DRE, que seria zerada. O balanço apresentaria a conta de “lucros acumulados” necessária a suportar uma distribuição. Veja-se a nova DRE:

Demonstração do Resultado do Exercício (Valores expressos em Reais, R\$)	
Receita Bruta	R\$ 0
(-) Impostos sobre vendas	R\$ 0
(-) CMV (Custo da Mercadoria Vendida)	(R\$ 0)

Lucro Bruto (=)	R\$ 0
(-) Tributos correntes	R\$ 12.000
(-) Tributos diferidos	(R\$ 12.000)

(=) Lucro Líquido do Exercício.....	R\$ 0
Ou lucro efetivo, ou lucro contábil	
É o que aparece em Lucros Acumulados	

Do ponto de vista jurídico do art. 10 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, não impede que a partir do balanço, com a conta de “lucros acumulados”, devidamente levantado e extraída a DRE primeira, se distribua o lucro contábil líquido de R\$ 226.000,00 independentemente de ainda pender a tributação de metade da receita face ao diferimento.

A empresa do exemplo contém caixa, não teria débitos exigíveis e não teria prejuízos acumulados. Nada obsta a distribuição de forma isenta do lucro efetivo e o controle do tributo que houver sido diferido por opção legislativa não condicionante da distribuição de lucros. Os lucros só não podem ser distribuídos se houver débito exigível.

A provisão fiscal de uma empresa resguarda a preocupação quanto a tributação do diferido. Referida provisão é composta em duas partes, sendo uma despesa fiscal corrente (tributos correntes) e uma despesa fiscal diferida (tributos diferidos). Os tributos correntes são valores a pagar (exigíveis no exercício corrente). Os tributos diferidos são “diferenças temporárias” na linguagem contábil.

As “diferenças temporárias” tratam de registrar os efeitos fiscais para lhes resguardar o recolhimento no momento indicado pela lei. Registram a despesa fiscal, por provisionamento, em razão do regime de competência, de modo a controlar a exigibilidade e refletir o momento correto do vencimento quando há a conversão do *tributo diferido* em *tributo corrente*.

O diferimento é política fiscal. A distribuição isenta com base em contabilidade regular também.

A conta do diferido trata, pois, do montante de tributo devido em relação aos lucros obtidos em exercício(s) anterior(es). É uma conta de passivo e esta registra uma obrigação derivada de evento já ocorrido, cuja liquidação precisará ocorrer quando se tornar exigível.

Mais uma vez, registro que entendo importante a preocupação emanada pela relatoria, afinal a distribuição de lucros configura uma forma de remuneração do capital investido e

deve ser controlado. Todavia, como demonstrado as provisões afastam a preocupação externada. Aliás, caso se alegue que provisões são estornáveis, é daí que importa existir contas específicas, segregadas e ser levantado balanço patrimonial e DRE, sempre a permitir a análise e a rastreabilidade de lançamentos, de seus efeitos e verificar os resultados. É daí que se tem uma contabilidade regular com **partidas dobradas, decorrente de origens e aplicações**, em operações de **crédito e débito** a partir de **contas contábeis** para **controle das mutações**.

Observe-se, também, que a preocupação de distribuição de lucros pela totalidade do lucro contábil e depois de lucros presumidos a cada receita recebida não se sustenta. Isto porque, o controle da conta de lucros acumulados ou de reserva de lucros denunciaria o dever de tributar a distribuição na qual se tenha saldos zerados em tais importantes contas de controle do patrimônio líquido de uma entidade. Se não houver lucro efetivo a distribuir, então nem mesmo com base em presunção poderá ocorrer tributação, diferentemente do que imaginou o Relator! O § 4.º do art. 238 da vigente Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017 (as antigas instruções normativas vão no mesmo sentido):

Art. 238, § 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995.

No final de tudo, apenas a apuração do resultado de determinado período com base em NBC com escrituração contábil regular pode apontar o lucro qualificável como passível de distribuição de forma isenta.

É de todos conhecido que a *"escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais"* (Decreto-Lei 1.598, art. 9.º, § 1.º), cabendo à *"autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos"* nela registrados (art. 9.º, § 2.º), apenas não se aplicando a dita regra se a lei, por disposição especial, atribuir ao contribuinte o *"ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração"* (art. 9.º, § 3.º). Adicionalmente, o Parecer Normativo CST n.º 347, de 08 de outubro de 1970⁽⁷⁾, reza:

02 - IR
02.02 - Pessoas Jurídicas
02.02.15 - Escrituração Contábil

A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável.

Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte.

Tais processos só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo. O contribuinte sempre se obrigará ao regime de competência na escrituração contábil não havendo espaço para adotar regime de caixa para comparabilidade.

Para se efetivar uma apuração correta com rigor e controle, a legislação impõe a escrituração de livros⁸ e a elaboração de demonstrativos contábeis, incluindo balanço patrimonial e DRE, que são indispensáveis à apuração do lucro contábil, além de exigir o controle em contas e

⁷ <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=121612>

⁸ Hodiernamente, os livros contábeis são concebidos em formato digital e estão compreendidos na ECD (Escrituração Contábil Digital), sendo entregue por transmissão ao ambiente do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 2.003, de 2021. A Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) CTG 2001 (R3) – Define as formalidades da escrituração contábil em forma digital para fins de atendimento ao SPED.

com técnica de partidas dobradas. Para o lucro se provar há necessidade de higidez da escrituração contábil e controle de suas contas e registros. É esse essencialmente o ponto e não as explicações trazidas na exposição primeira do voto.

A expressão “**resultados apurados**”, de mais a mais, como já consignei, quando constante na norma é sinônimo de resultados apurados nas demonstrações financeiras. Essas decorrem do levantamento do balanço patrimonial societário-comercial e da apuração do lucro contábil, a partir de DRE (Demonstração de Resultado do Exercício).

Referida documentação é preparada nos termos da legislação comercial e nos princípios e normas de contabilidade geralmente aceitos, positivados normativamente pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com participação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pela Resolução CFC n.º 1.055, de 2005.

A isenção firmada no art. 10 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, surge como uma política fiscal estabelecida em lei e as exposições de motivos, por mais consideráveis que possam ser, não se constituem como norma.

Portanto, não cabe desconsiderar que as pessoas jurídicas que utilizam a escrituração contábil comercial registram receitas pelo regime de competência. Elas devem, sempre, utilizar o regime de competência para registro das receitas do período, pois se trata de uma imposição do art. 177 da chamada Lei Contábil (nos aspectos contábeis a Lei das S/A ou Lei n.º 6.404 é conhecida na doutrina dos autores em contabilidade como tal). As normas de pronunciamento técnico contábil sempre focam no regime de competência⁹ e não há como utilizar regime de caixa e pretender ter uma contabilidade comercial (*estar-se-ia criando outro contabilidade de ajustes, como o lucro real, então seria uma outra contabilidade fiscal*).

A preocupação do Relator, como já afirmei acima, encontraria amparo se vigente o art. 46 da Lei n.º 8.981, de 1995⁽¹⁰⁾, que, resumidamente e em outras palavras, propunha ser isento apenas o lucro distribuído que tivesse se baseado em receitas que serviram de base de cálculo para a tributação, porém o mesmo foi revogado e a revogação ocorreu exatamente pela Lei n.º 9.249, de 1995.

Muito bem. Importante, ainda, após os exemplos e explanações, esclarecer outras importantes ponderações específicas.

Tenho ponto de concordância com o Relator, vez que as empresas que exploram tal tipo de atividade e estão no lucro presumido *tem sim faculdade* (e não obrigação) de adotar o regime de caixa, não lhe sendo aplicável o art. 30 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que se destina ao lucro real anual pago em estimativas mensais. Dispõe a Lei n.º 8.981:

Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995

(...)

CAPÍTULO III

Do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

(...)

SEÇÃO II

Do Pagamento Mensal do Imposto

Art. 27. Para efeito de apuração do Imposto de Renda, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mensalmente, de acordo com as regras previstas nesta seção, sem prejuízo do ajuste previsto no art. 37.

⁹ <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/>

¹⁰ Art. 46. Estão isentos do Imposto de Renda 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 (art. 33) deduzido do imposto correspondente. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

(...)

Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

(...).

SEÇÃO III

Do Regime de Tributação com Base no Lucro Real

~~Art. 36. Estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real as pessoas jurídicas:~~

~~(...)~~

~~IV que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil; (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)~~

(...)

Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

(...)

A faculdade outorgada ao contribuinte, de adotar regime de caixa, cuida de opção legislativa. Há uma concessão legal, na forma do art. 13, § 2.º, da Lei n.º 9.718, de 1998¹¹, sendo esta norma especial aplicável para o lucro presumido em contraposição ao art. 30 da Lei n.º 8.981.

Nada existe de errado em empresas do referido ramo optarem pelo *regime de caixa*, se estiverem no regime tributário do *lucro presumido*, que igualmente é facultativo.

Quando o art. 30 da Lei n.º 8.981, de 1995, surgiu todas as empresas do mencionado setor (*empresas do ramo de loteamentos, construções e incorporações, com objetivo de venda de imóveis*) estavam obrigadas ao lucro real, na forma do art. 36, IV, da Lei n.º 8.981, o qual veio a ser revogado apenas em 1998 pela Lei n.º 9.718.

Referido dispositivo (art. 30) está inserido topograficamente em lei que trata da legislação tributária federal, em seção que contempla normas sobre o pagamento mensal por estimativa para fins do lucro real anual. Aliás, no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de lucro presumido, o imposto é apurado trimestralmente (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1.º). Com a revogação do art. 36, IV, da Lei n.º 8.981, bem como com a Lei n.º 9.430 alguma eventual referibilidade do art. 30 da Lei n.º 8.981 ao regime de lucro presumido falece por completo.

Ele (art. 30) gera dúvidas e o contribuinte entende que a norma é de aplicação obrigatória, inclusive no momento presente, obrigando-se, ainda que no lucro presumido, ao *regime de caixa* (*sem faculdade ao regime de competência*), entretanto não lhe assiste razão na tese de obrigatoriedade. É facultativo. Mas, lado outro, se optar, não tem nenhum prejuízo. É só cumprir o regime de caixa e ter efetivo controle de suas receitas em contas específicas.

Basta analisar a legislação hodierna em seus pontos topográficos corretos.

Neles se vê julgados do CARF, soluções de consulta, Parecer Normativo, dentro outras normas, nas quais se percebe a possibilidade ou faculdade de empresas do ramo citado terem a opção, estando no lucro presumido, ao reconhecimento de receitas por regime de caixa.

¹¹ Lei 9.718, de 1998. 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.

O Parecer Normativo COSIT n.º 9, de 04 de setembro de 2014, já prescrevia em suas notas que com a “*efeméride do art. 14 da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, podem optar pelo lucro presumido*” e, mais a frente, ressalta que “*nos termos dos regramentos existentes para a apuração do lucro presumido, o valor do imóvel recebido ... compõe a receita bruta e tributa-se segundo o regime de competência ... ou de caixa (no período de apuração do recebimento do imóvel ...), à opção do contribuinte, observada a escrituração do Livro Caixa no caso deste último*”.

Portanto, quanto à faculdade da opção, o Relator tem plena razão. Cabe ao contribuinte, estando no lucro presumido, optar ou não pelo regime de caixa no reconhecimento de suas receitas. Não está obrigado a fazê-lo, porém se fizer a opção não lhe será afastado o direito de gozar da isenção do art. 10 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, vez que ela se destina para pessoas jurídicas tributadas com base em quaisquer dos regimes tributários em vigor para apuração do lucro fiscal (*lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado*).

A norma do art. 10 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, permite distribuir o **lucro contábil** qualquer que seja o regime tributário do lucro fiscal (*real, presumido ou arbitrado*). No final é isso! A legislação, ademais, não fala em ajustar o lucro contábil efetivo que pode ser distribuído, fala-se apenas em apurar o resultado dele (e não em ajustá-lo, caso contrário deixaria de ser lucro efetivo, não seria lucro líquido de resultado apurado, passaria a ser nova modalidade de lucro fiscal, a exemplo do lucro real).

Noutro giro, as autorizações legislativas para a opção pelo reconhecimento de receitas pelo regime de caixa para fins da apuração do lucro fiscal não impõe contrapartida para fins de distribuição de lucros a partir da contabilidade regular. A contrapartida é apenas um esforço quanto ao controle segregado em contas específicas das receitas para que elas sejam adequadamente recolhidas após diferimento. Se a contabilidade é regular o controle já ocorreria.

Estando no lucro presumido e optando pelo regime de caixa, para o reconhecimento de receitas do lucro fiscal, a legislação não impõe, lado outro, obrigação de reconhecer na *escrita contábil* o mesmo método de reconhecimento de receitas, nem deveria fazê-lo, haja vista que a escrituração contábil de acordo com normas da legislação comercial exige o regime de competência no reconhecimento de receitas, sem direito à opção, sendo um dever legal, na forma do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 1976, aplicável para todas as empresas, assim como por força da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC). Dispõe o art. 177, *verbis*:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.
grifei

A legislação, realmente, para fins de encontrar o lucro contábil, calculado com base nos resultados apurados nas demonstrações financeiras (na escrituração contábil), não impõe adotar como critério de reconhecimento de receitas qualquer regime diferente do regime de competência. Isto porque, este é o regime legal de apuração dos resultados, o que se efetiva na forma da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) após levantamento do balanço patrimonial da entidade a que se reporta a informação contábil-econômica.

É cediço ser o regime de competência a regra que norteia os registros contábeis feitos com base na legislação societária-comercial, revelando-se ser o mais adequado instrumento

preditivo quando comparado ao regime de caixa, ao permitir melhor visualização e estimativa dos fluxos de caixa futuros, sendo as receitas e despesas registradas tão logo ocorre o fato contábil.

Aliás, **na ementa o Relator fala em adoção do regime de caixa para receitas. Ocorre que, como dito, pela contabilidade regular, todos os registros devem se dar por regime de competência.** Quanto ao lucro fiscal, a modalidade dele pelo lucro presumido se baseia exclusivamente em receitas, pela técnica presuntiva do lucro a partir de percentual sobre a receita, por opção legislativa. Não haverá regime de caixa em contabilidade baseada na lei contábil comercial-societária e de acordo com normas e princípios contábeis. Não há norma para impor ajustes.

Ora, consoante os arts. 177, *caput*, e 187, § 1º, alíneas “a” e “b”, da Lei n.º 6.404 o regime de competência se apresenta como obrigatório e sendo conduzido por duas bases principiológicas como vetores normativos, a saber: **(i) princípio da realização da receita, pelo qual o reconhecimento da receita independe do efetivo recebimento em dinheiro;** e **(ii) princípio do confronto das despesas com as receitas, que pressupõe o emparelhamento de despesas incorridas em prol da obtenção de receitas.**

Logo, **na contabilidade técnica de acordo com a lei comercial nada há sobre regime de caixa na forma proposta pelo relator e precedentes nos quais se baseia, para reconhecimento de receitas. O regime legal é competência.**

A legislação não indica que deva se interferir na contabilidade comercial ao buscar encontrar o lucro efetivo (lucro contábil). A própria legislação brasileira adotou o padrão internacional para a contabilidade se manter pura em sua essência.

No máximo, o que faz a legislação é autorizar que empresas do lucro presumido, que reconhecem receitas pelo regime de caixa, que, em tempos passados, poderiam fazer uso de Livro Caixa, quando não tivessem uma contabilidade comercial, possam adotar a escrituração contábil, ou seja, a contabilidade regular. Veja-se:

Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992

Art. 18. A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido deverá adotar os seguintes procedimentos:

I - escriturar os recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês, em Livro-Caixa, exceto se mantiver escrituração contábil nos termos da legislação comercial.

Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

(...)

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

De qualquer sorte, neste ponto da contabilidade regular, até entendo que, hodiernamente, a escrituração contábil na forma da legislação comercial é uma obrigação de todas as entidades (e não uma faculdade), exceto se for, realmente, um microempresário individual e com ressalvas a manutenção de controles como a feitura do famigerado Livro Caixa.

O Código Civil ao tratar da escrituração do empresário e das sociedades empresárias exige a escrituração contábil (Lei 10.406, art. 1.179)¹², inclusive sustenta que não há dispensa ao uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico (Lei 10.406, art. 1.180, parágrafo único)¹³.

Além disso, a legislação previdenciária, em adição, exige o lançamento mensal em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de todas as contribuições (Lei 8.212, art. 32, II)¹⁴, pelo que não se pode conceber, nos dias atuais, a inexistência de uma contabilidade na forma da legislação comercial.

Por sua vez, o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte – Simples Nacional –, fala em contabilidade simplificada, mas não em dispensa de escrituração contábil (Lei Complementar n.º 123, art. 27)¹⁵.

Por último, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), dentro de seus poderes regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 9.295, de 1946, alterado pela Lei n.º 12.249, de 2010¹⁶ aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) ITG 2000 (R1) – Escrituração Contábil¹⁷, na qual o alcance da norma de interpretação é estendido para “*todas as entidades, independente da natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação*” (item 2).

Então, a legislação exclusivamente trata da autorização para empresas do lucro presumido, que reconhecem receitas pelo regime de caixa, adotarem a escrituração contábil, afastando-se de um controle mantido em simplório Livro Caixa.

Hoje, penso que é até obrigatório o uso da escrituração contábil na forma da legislação comercial, inclusive com uso do Livro Diário, da emissão de demonstrativos contábeis íntegros etc. E, neste viés, a *escrita contábil-comercial exige o regime de competência como dever legal, na forma do art. 177 da Lei n.º 6.404. A legislação fiscal jamais pretendeu ordenar que se adote regime de caixa em escrituração comercial, em qualquer hipótese, mesmo que o contribuinte do lucro fiscal na modalidade lucro presumido opte pelo reconhecimento de receitas pelo regime de caixa.*

Veja-se, com muito respeito, que o Relator propõe assentar, já na ementa do julgado, a tese segundo a qual, para o lucro contábil (com base na escrituração) ser isento, precisaria adotar reconhecimento de receitas pelo regime de caixa.

¹² Código Civil. Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

¹³ Código Civil. Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica. Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.

¹⁴ Lei 8.212. Art. 32. A empresa é também obrigada a: II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

¹⁵ Lei do Simples Nacional. Art. 27. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional poderão, opcionalmente, adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme regulamentação do Comitê Gestor.

¹⁶ Lei do CFC. Art. 6º São atribuições do Conselho Federal de Contabilidade: f) regular acerca dos princípios contábeis, ...; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

¹⁷ <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-especificas/>

Noutro trecho do voto colhe-se: “*Então, a partir do momento em que o contribuinte opta pelo cálculo do lucro presumido pelo regime de caixa, eventual excesso de lucro – resultado – a ser distribuído com isenção será calculado também com observância desse regime, ainda que a partir de contas específicas constantes da escrituração contábil regular, dada a necessidade de haver comparabilidade entre as dimensões lucro presumido e lucro passível de distribuição de forma isenta*”.

Ora, ainda que tente mencionar “*as contas específicas*” da contabilidade comercial regular (*que são mantidas na escrituração contábil para controle dos recebíveis a medida que ocorrem os recebimentos*), essas não servem, da forma como pretendido (isoladamente e em **controle paralelo**), com a devida vênia, para apuração do lucro contábil ou, até melhor dizendo, considerando a ideia que se origina, para apuração de um (aí sim) teratológico lucro contábil **ajustado** para distribuição de forma isenta no caso de empresa do ramo imobiliário que adota lucro presumido e regime de caixa.

Dito de outra forma, todas as contas patrimoniais, inclusive as “*contas específicas*”, que devem ser mantidas na escrituração contábil regular, para controle dos recebíveis a medida que ocorrem os recebimentos, são utilizadas no encerramento de dado exercício financeiro-contábil, conforme a contabilidade por competência e a apuração dos resultados na forma da DRE, conforme Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), de modo que **não é correto imaginar ou ter em mente ser possível fazer uma contabilidade “paralela”, apenas a partir de certas e determinadas contas, como se sugere no respeitado voto, e pensar que isso ainda se qualifica como “escrituração contábil regular” conforme NBC; só porque parte de uma conta que vem lá da contabilidade. Ora, haveria ajustes (como ocorre no lucro real, que é um lucro fiscal e não contábil).**

Isso, na verdade, seria criar uma outra contabilidade ou uma outra forma de apuração fiscal, agora a **contabilidade fiscal de distribuição de lucros** em empresa do ramo imobiliário que adota o lucro presumido e o regime de caixa. Aí seria nova figura, não prevista em lei. Seria outra contabilidade porque se baseia em “**ajustes**” (*como a do lucro real*) e deixa de ser a contabilidade ou escrituração contábil de acordo com a legislação comercial.

Aliás, Lucro Real não é sinônimo de Lucro Contábil, nem é sinônimo de contabilidade comercial regular, ainda que parta da contabilidade regular. É um *lucro fiscal* que é determinado, a partir de “ajustes”, com base na escrituração contábil regular (parte da contabilidade, mas com ela não se confunde), na forma do art. 7.º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977⁽¹⁸⁾.

É salutar a preocupação externada pelo Julgador administrativo, inclusive em relação as decisões que cita e adota, no entanto, a norma posta no art. 10 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, não traz esse contexto e a opção ao lucro presumido no regime caixa não lhe traz obrigações especiais e dever de ajustes.

Além de tudo quanto afirmado, deve-se ater a vedação de exigência tributária com bases em analogia, caso seja essa a proposta que se verifica com a ampliação interpretativa (CTN, art. 108, I, § 1.º). A própria noção de contabilidade regular, com base em competência, exclusivamente, deve ser preservada aplicando-se, em certa medida, o art. 110 do CTN, tendo a contabilidade societária os seus princípios, regras e definições que advém do direito privado.

¹⁸ Art 7º O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

A solução para as preocupações passa pelo próprio regime de competência e pela manutenção de uma contabilidade regular de acordo com a legislação comercial, que seja controlada e apta a verificações de auditoria. Isto porque, uma contabilidade regular consegue controlar os recebíveis e controlar os tributos diferidos para que sejam pagos quando chegar o seu momento. Quem cria a figura do diferimento não é o contribuinte é o legislador por opção e política fiscal e macroeconômica; ademais, a contabilidade regular consegue controlar esse diferimento para que não ocorra sonegação. Assim como, também controla a conta de lucros!

A conclusão do Relator encontraria amparo se vigente o art. 46 da Lei n.º 8.981, de 1995⁽¹⁹⁾, que, resumidamente e em outras palavras, propunha ser isento apenas o lucro distribuído que tivesse se baseado em receitas que serviram de base de cálculo para a tributação, porém o mesmo foi revogado e a revogação ocorreu exatamente pela Lei n.º 9.249, de 1995. O art. 10 da Lei n.º 9.249, ainda que o Relator considere o conteúdo da exposição de motivos, não contém previsão similar ao revogado art. 46 da Lei n.º 8.981.

Interessante que o Decreto n.º 3.000, de 1999, vigente na época dos fatos geradores (ano-calendário 2010, exercício 2011 da DAA/DIRPF), Regulamento do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza (RIR/1999) regulamenta a tributação e a fiscalização no que tangencia a distribuição de lucros das empresas do lucro presumido sem qualquer distinção da norma legal. O RIR/1999 o faz nestes termos:

Art. 662. 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 (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 10).

grifei

A expressão “**resultados apurados**” na norma é sinônimo de resultados apurados nas demonstrações financeiras, como já pontuei. Se observarmos o próprio RIR/1999 podemos depreender essa percepção na seguinte passagem que se pode dizer ser uma espécie de norma geral, independentemente da sua localização topográfica para o lucro real:

CAPÍTULO II
ESCRITURAÇÃO DO CONTRIBUINTE
Seção I

Dever de Escriturar

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter **escrituração com observância das leis comerciais** e fiscais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei n.º 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 25).

grifei

Se observarmos o Decreto n.º 9.580, de 2018, novo Regulamento do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza (RIR/2018) temos que ao regulamentar a tributação e a fiscalização no que tangencia a pessoa física consta de modo similar que:

Art. 35. São isentos ou não tributáveis:

IV - os seguintes rendimentos de participações societárias:

¹⁹ Art. 46. Estão isentos do Imposto de Renda os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, que não ultrapassarem o valor que serviu de base de cálculo do Imposto de Renda da pessoa jurídica (art. 33) deduzido do imposto correspondente. (Revogado pela Lei n.º 9.249, de 1995).

a) os lucros ou os 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, inclusive os lucros ou os 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 10);.

grifei

Dito isto, importa observar como se portou as instruções normativas e a legislação no tempo, especialmente considerando que o Relator faz a afirmativa de que o contribuinte teria agido de modo irregular ao *“suposto amparo de norma posterior, que veio a lhe facultar a apuração de seu lucro presumido com esteio no regime de caixa, busca apurar seu lucro presumido valendo-se desse regime de caixa no reconhecimento de suas receitas e distribuir seus ‘lucros isentos’ mediante apuração do lucro efetivo por meio do regime de competência no reconhecimento de suas receitas”*.

Muito bem. **Passo a buscar compreender a chamada “norma posterior”, comentada pelo Relator.**

De toda sorte, o art. 10, *caput*, da Lei nº 9.249, de 1995, até hoje se mantém sem alteração e a expressão **“resultados apurados”** nela é sinônimo de resultados apurados nas demonstrações financeiras ou na contabilidade regular. O texto legal enuncia:

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.

Originalmente, havia a Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, para dispor sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1996, prevendo que:

LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, 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.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputado aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

§ 5º A isenção de que trata o *caput* não abrange os valores pagos a outro título, tais como pro labore, aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º 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.

Vê-se no normativo acima que não há qualquer impedimento de se distribuir lucros com isenção quando se utilizar o lucro contábil, a partir de balanço patrimonial levantado com emissão de DRE que demonstra o resultado apurado pela escrituração contábil feita com observância da lei comercial. A limitação é somente se inexistir saldo em conta de lucros na contabilidade regular (*conferir Instrução Normativa SRF n.º 11/1996, art. 51, § 4.º*).

Para a distribuição, basta que tenha lucro contábil, ou seja, lucro efetivo.

Na sequência, tem-se a Instrução Normativa SRF n.º 93, de 24 de dezembro de 1997, para dispor sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997, dispondo que:

Art. 36, § 2º O lucro presumido será determinado pelo regime de competência.
(...)

LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, 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 de lucros ou dividendos excedentes 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.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

§ 5º A isenção de que trata o "caput" não abrange os valores pagos a outro título, tais como "pro labore", aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, 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.

Observe-se que a lógica da distribuição isenta não muda. Apenas melhor se sistematiza. Diz-se, para racional sequenciado, que, primeiro, se distribui o lucro presumido (lucro fiscal, já líquido) e, segundo, sendo o lucro contábil (*que é um lucro já deduzido dos tributos de*

vendas, Pis/Cofins, e já provisionado quanto ao IR e CSLL) maior do que o lucro fiscal (o lucro presumido, já líquido)²⁰, então se distribui a diferença entre eles, mas, **no fim, o lucro contábil é o que deve ser distribuído (e é o limite), por ser o lucro efetivo apurado.**

O ponto no qual se concorda com o Relator é que **não se pode distribuir lucro acima do lucro efetivo e isso consegue ser medido e controlado pela contabilidade regular**, até mesmo pela conta de lucros acumulados e pela conta de reservas de lucros.

O Relator tem uma preocupação que não se sustenta no sentido de que poderia ter uma primeira distribuição de lucro contábil, sobre receitas totalmente diferidas, e nos anos subsequentes várias distribuições de lucros com base só no lucro presumido a medida dos recebimentos efetivos das receitas (*realizado o diferido, pelo recebimento*), de modo a ocorrer uma espécie de *bis in idem* contra a Fazenda Nacional numa distribuição de lucros sobre mesmas receitas a partir da bipartição de conceitos de reconhecimento por caixa e por competência.

Ocorre que, isso não tem sustentação, pela segurança mesma da contabilidade regular. Quando ela é hígida e legal.

O relator pondera que a auditoria fiscal não “*olharia*” as distribuições com base no lucro presumido subsequentes, pois haveria norma para validar distribuição meramente em bases de presunção. Ocorre que, a contabilidade regular, já na primeira saída (*a distribuição total do lucro contábil efetivo, com todas as receitas diferidas, mas provisionados os tributos diferidos*), imaginando-se uma distribuição no momento imediatamente seguinte ao de assinatura de um contrato de longo prazo, se a empresa tivesse caixa, passaria a apresentar saldo zero, dali em diante, para as contas de “lucros acumulados” ou de “reservas de lucros”.

Logo, eventuais subsequentes saídas de distribuição de lucros com base em mero lucro presumido, mesmo que a autoridade fiscal “*não fosse olhar*” as distribuições futuras, teriam como contrapartida, na contabilidade regular, uma “*baixa de patrimônio líquido*”, pois, por lógica, não teria mais conta de lucros positiva para fazer o lançamento da partida dobrada.

A distribuição neste contexto estaria denunciada como superando os lucros da empresa. Essa burla não ocorrerá, portanto! A contabilidade regular denunciará a situação com a redução do patrimônio líquido da entidade e o Relator não observou, por exemplo, o disposto no § 4.º do art. 48 da Instrução Normativa SRF n.º 93, de 24 de dezembro de 1997. Veja-se:

Art. 48, § 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

A referida norma se mantém em todas as subsequentes instruções normativas e já foi aqui comentada, inclusive com base em outras instruções normativas de mesmo teor.

É até claro que o limite da distribuição é o lucro contábil líquido (ou lucro líquido do exercício). Fecha-se às portas para eventual interpretação de que se poderia distribuir o lucro fiscal (lucro presumido) somado (+) ao lucro contábil.

A norma do art. 10 da Lei n.º 9.249, de 1995, enuncia um limite de distribuição. O limite é o lucro contábil efetivo líquido, àquele calculado com base nos resultados apurados.

²⁰ O desconto dos tributos no lucro presumido funciona como a provisão ou a dedução dos tributos na contabilidade regular para empresas que fazem a escrituração contábil de acordo com as normas da legislação comercial. Na contabilidade regular provisiona-se ou se deduz os tributos para se chegar ao lucro efetivo possível de distribuição (o lucro líquido do exercício apontado pela contabilidade). O comparativo é entre lucro líquido contábil e o líquido do lucro presumido (daí deduzidos os tributos). Essa é a comparabilidade possível e necessária.

Com relação ao § 2.º do art. 36 da Instrução Normativa SRF n.º 93, de 1997, ela apenas assenta que o lucro presumido na época dela não previa o regime de caixa.

Na sequência, tem-se o art. 36 da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, revogando a obrigatoriedade de lucro real para várias atividades, dentre elas, para entidades que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil.

Outrossim, se estabeleceu novo regime jurídico de obrigatoriedade ao lucro real, na forma do art. 14 da Lei n.º 9.718, agora sem mencionar empresas do ramo de loteamentos, construção e incorporação, ou de compra e venda de imóveis.

Por último, se permitiu o regime de caixa para as empresas que adotem o lucro presumido, na forma do § 2.º do art. 13 do mesmo diploma legal (Lei n.º 9.718, de 1998). Sem vedação para empresas do setor em discussão e sem prejuízos, caso opte pela opção dada.

A referida Lei n.º 9.718, de 1998, a despeito de várias novidades implementadas não mudou o regime jurídico do art. 10 da Lei n.º 9.249, de 1995. Nada mencionou ou modificou sobre os lucros passíveis de distribuição de acordo com resultados apurados.

Logo, ficou mantido hígida a norma segundo a qual 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 estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário.

Tanto é assim que não adveio, naquela ocasião, nova instrução normativa pretendendo modificar a Instrução Normativa SRF n.º 93, de 1997, que só vem a ser revogada em 2014, pela Instrução Normativa RFB n.º 1.515, de 24 de novembro de 2014.

O que surgiu na época (1998) foi a Instrução Normativa SRF n.º 104, de 24 de agosto de 1998, para exatamente estabelecer normas para apuração do Lucro Presumido com base no regime de caixa, nestes termos:

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

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

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

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

§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

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

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

Art. 2º O disposto neste artigo aplica-se, também, à determinação das bases de cálculo da contribuição PIS/PASEP, da contribuição para a seguridade social – COFINS, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e para os optantes pelo Sistema Integrado de

Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.

Da leitura, vê-se que ela nada tratou, tampouco modificou em relação a sistemática dos “*Lucros e Dividendos Distribuídos*”, a despeito de ter cumprido o seu propósito de esclarecer como se daria o controle do regime de caixa no lucro presumido. Ela, assim, detalha mecanismos de controle quando se adote o regime de caixa. Ela não ordenou em qualquer hipótese que, para fins de lucro efetivo (lucro contábil) a ser apurado com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial (lá para a distribuição de lucros), adote-se, por hipótese, o mesmo método de reconhecimento de receitas (regime de caixa). Aliás, não poderia fazê-lo, seja porque não foi modificado o art. 10 da Lei 9.249, de 1995, seja porque não se permite na escrituração contábil feita com observância da lei comercial que se utilize regime de caixa, sendo obrigatório o regime de competência na contabilidade societária.

Como dito, a Instrução Normativa SRF n.º 93, de 1997, só veio a ser revogada em 2014, pela Instrução Normativa RFB n.º 1.515, de 24 de novembro de 2014. Este novo normativo também revogou a Instrução Normativa SRF n.º 104, de 24 de agosto de 1998. Revogou as duas e na ocasião deste novo normativo constou, segregadamente e topograficamente em locais distintos e equidistantes:

Seção VIII - Do Lucro Presumido - Regime de Caixa

Art. 129. A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:

- I - emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;
- II - indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

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

§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

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

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

CAPÍTULO IX DA TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO ARBITRADO

Seção I Das Hipóteses de Arbitramento

(...)

(...)

CAPÍTULO X - DOS LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

Art. 141. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, 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 de lucros ou dividendos excedentes 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.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º **Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação** nos termos dos incisos I a IV do parágrafo único do art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 2013.

§ 5º A isenção de que trata o caput não abrange os valores pagos a outro título, tais como “pro labore”, aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na forma prevista no § 4º.

§ 9º A isenção de que trata este artigo 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 1976, ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira na escrituração comercial.

§ 10. Não são dedutíveis na apuração do lucro real os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de qualquer espécie de ação prevista no art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, ainda que classificados como despesa financeira na escrituração comercial.

Essencialmente não houve mudanças significativas em relação ao disposto nas instruções normativas anteriores e o fato de terem sido juntadas numa única instrução normativa os assuntos não modificou o regime jurídico dos lucros distribuídos, vez que posicionados topograficamente em locais bem distintos.

Com relação a parte topograficamente destinada ao capítulo de “Lucros e Dividendos Distribuídos”, basicamente, as novidades são a referência ao Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013, o qual vai tratar do Regime Tributário de Transição (RTT) instituído pelo art. 15 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, decorrente do alinhamento com os padrões internacionais de contabilidade. Essa é a única novidade, mas, na prática, para o que estamos aqui a tratar, não muda nada.

Além do mais, depois da Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014, adveio a atual e vigente Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que revoga a sua anterior, na qual consta:

DOS LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

Art. 238. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRRF:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, com base em 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.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder o valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º **Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.**

§ 5º A isenção de que trata o caput não abrange os valores pagos a outro título, tais como pró-labore, aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme previsto no inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na forma prevista no § 4º.

§ 9º A isenção de que trata este artigo 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 1976, ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira na escrituração comercial.

§ 10. Não são dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de qualquer espécie de ação prevista no art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, ainda que classificados como despesa financeira na escrituração comercial.

Basicamente, mais uma vez, não houve alterações que importem no que tangencia o capítulo de “Lucros e Dividendos Distribuídos”.

Vê-se, essencialmente, que em todos os normativos instrutórios da época se permitiu a distribuição de lucros isenta desde que a empresa demonstre, **com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial**, que o lucro efetivo é maior. Isto porque, ao fim e ao cabo, é o lucro efetivo que pode ser distribuído.

Apenas para fins didáticos é que, primeiro, para racional sequencial, tendo optado pelo lucro presumido, se distribui o valor da base de cálculo do imposto (a base de cálculo do lucro presumido), diminuído do IRPJ, da CSLL, do Pis e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica. E, segundo, se distribui a diferença entre o lucro efetivo (lucro contábil ou lucro líquido do exercício) e o lucro fiscal (lucro presumido, já com as deduções).

Mas, veja-se, ao final, tem-se distribuído o lucro contábil (lucro efetivo)²¹.

Há um controle da distribuição, a partir do saldo de lucros acumulados ou de reservas de lucros, que se verifica com base na contabilidade regular. Veja-se, o disposto no § 4.º do art. 238 da vigente Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017:

²¹ O desconto dos tributos no lucro presumido funciona como a provisão ou a dedução dos tributos na contabilidade regular para empresas que fazem a escrituração contábil de acordo com as normas da legislação comercial. Na contabilidade regular provisiona-se ou se deduz os tributos para se chegar ao lucro efetivo possível de distribuição (o lucro líquido do exercício apontado pela contabilidade). O comparativo é entre lucro líquido contábil e o líquido do lucro presumido (daí deduzidos os tributos). Essa é a comparabilidade possível e necessária.

Art. 238, § 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

O relator, trazendo o acórdão 9202-007.835 à colação e como razões de decidir, pondera que a Instrução Normativa que previu a possibilidade de adoção do regime de caixa no lucro presumido (IN SRF n.º 104, de 1998) é posterior a IN SRF n.º 93, de 1997. Desta constatação, extrai como sendo “certo” que a IN SRF n.º 93 estabeleceu que para distribuição de lucros em montante superior ao lucro presumido bastaria que o lucro distribuído fosse apurado em escrituração contábil feita de acordo com a lei comercial, o fazia porque “*o que se tinha em mente era que a comparação sempre seria feita entre o lucro contábil e o lucro presumido apurados com base no regime de competência*” e a prova disso seria o art. 36, § 2.º, da própria IN SRF n.º 93, de 1997, que estabelecia o regime de competência para o lucro presumido.

Veja-se o trecho:

Observe-se que a Instrução Normativa que previu a possibilidade de adoção do regime de caixa no lucro presumido é posterior à Instrução Normativa SRF nº 93, de 24/12/1997. Assim, é certo que, quando a Instrução Normativa nº 93 estabeleceu que para distribuição de lucros em montante superior ao lucro presumido bastaria que o lucro distribuído fosse apurado em escrituração contábil feita de acordo com a lei comercial, o que se tinha em mente era que a comparação sempre seria feita entre o lucro contábil e o lucro presumido apurados com base no regime de competência, haja vista que esse era o único regime existente naquela época.

Prova disso é o fato de que a própria Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, em seu artigo 36, § 2º, previa expressamente que o lucro presumido deveria ser determinado pelo regime de competência, sem exceções.

grifei

Acontece que, como fartamente transcrito anteriormente, as instruções normativas posteriores continuam a afirmar que é isenta a parcela de lucros excedentes ao lucro presumido, “desde que a empresa demonstre, com base em 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.

Isso se vê, ainda hoje, no inciso II do § 2.º do art. 238 da IN RFB n.º 1.700, de 2017. Via-se, também, na anterior IN RFB n.º 1.515, de 2014 (no inciso II do § 2.º do art. 141).

Por conseguinte, *concessa venia*, é certo que a IN SRF n.º 93 estabeleceu que para distribuição de lucros em montante superior ao lucro presumido bastaria que o lucro distribuído fosse apurado em escrituração contábil feita de acordo com a lei comercial, **mas não é certo que o fez** porque teria “*em mente*” uma lógica de comparar “*lucro contábil e o lucro presumido apurados com base no regime de competência*” por causa de seu art. 36, § 2.º.

O fez porque, em verdade, é o que ordena o art. 10 da Lei n.º 9.249, de 1995, bem como o art. 177 da Lei n.º 6.404, além de respeitar a opção fiscal do contribuinte, sem prejuízo de respeitar que ele (sujeito passivo), para fins de distribuição de lucros, tem o direito de se valer da contabilidade regular apurando o lucro contábil efetivo, com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial. **E, ao fim e ao cabo, a distribuição possível será sempre igual e limitada ao lucro efetivo contábil, controlado pela contabilidade regular. Como já dito, há um controle da distribuição, a partir do saldo de lucros acumulados ou de reservas de lucros, que se verifica com base na contabilidade regular.** Veja-se, o disposto no § 4.º do art. 238 da vigente Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017:

Art. 238, § 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

A tese de comparabilidade trazida à colação pelo Relator com a devida vênia, na forma como apresentada, não encontra amparo legal.

A legislação fiscal permitiu a **comparabilidade do “lucro fiscal”** (seja o real anual por estimativas mensais ou o trimestral, o arbitrado, o presumido por regime de caixa ou por regime de competência) **com o “lucro contábil”** efetivo a partir do resultado apurado com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial. Apenas isso!

Pode-se dizer que a comparabilidade é a seguinte (essa sim é a exigida): Deve-se comparar o lucro líquido do exercício apurado na contabilidade que já deduz os tributos de vendas (Pis e Cofins, no que importe no caso) e já provisiona o IRPJ e a CSLL com o lucro presumido deduzido dos tributos. O desconto dos tributos no lucro presumido funciona como a provisão ou a dedução dos tributos na contabilidade regular para empresas que fazem a escrituração contábil de acordo com as normas da legislação comercial.

Ela (legislação fiscal) não ordenou que se modificasse a escrituração contábil feita com observância da legislação comercial, que deve ter por base o regime de competência; não se ordenou ajustes como ocorre no lucro real (com suas adições, exclusões e compensações).

Foi uma opção legislativa por política fiscal. Eventual reforma sobre a renda pode tratar do assunto, mas ainda não o fez. Pode tratar, inclusive, sobre a antiga disciplina do art. 46 da Lei n.º 8.981, de 1995⁽²²⁾, caso queira que ele retorne em outro diploma legal, se for o sentido que venha a pretender o legislador pátrio. O fato é que as normas não estão positivadas como conduzido pelo voto, daí minha divergência.

As esferas da contabilidade que apura resultados de acordo com a legislação comercial e a da apuração fiscal são independentes, embora sofram influência uma da outra. Só mesmo com uma norma expressa seria admissível que regra de conteúdo fiscal-tributário – como a que permite a adoção do regime de caixa na apuração do lucro presumido –, gerasse uma obrigação para efeitos de contabilidade societária, precisando impor a alteração da adoção do regime de competência indicado no art. 177 da Lei n.º 6.404. Ainda assim, não parece que vá haver tal nova norma com o direito brasileiro adotando para a contabilidade normas internacionais.

Em situação curiosa que serve de exemplo para o raciocínio desenvolvido neste voto de divergência, a despeito de *distinguish*, a Solução de Consulta n.º 131 – COSIT, de 27 de março de 2019, traz como ementa e síntese de conclusões o seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
DISTRIBUIÇÃO ISENTA DE LUCROS E DIVIDENDOS. LUCRO LÍQUIDO.
ATIVIDADES SUJEITAS AO RET.

Na apuração do lucro líquido do exercício, devem ser considerados todos os negócios desempenhados pela pessoa jurídica, nos termos da Lei nº 6.404, de 1976.

O resultado das atividades sujeitas ao Regime Especial de Tributação aplicável às Incorporações Imobiliárias (RET) deve compor o lucro líquido apurado pela entidade para fins de distribuição aos sócios.

É passível de distribuição a totalidade do lucro líquido apurado com base na escrituração comercial.

²² Art. 46. Estão isentos do Imposto de Renda 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 (art. 33) deduzido do imposto correspondente. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995).

A distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda.

Nela consta que a consulente desenvolve duas atividades simultâneas: transporte de passageiros, cuja tributação ocorre por meio do Lucro Real, e incorporação imobiliária, inclusive tendo sido processada a opção pelo RET, de que trata o art. 1.º da Lei n.º 10.931, de 2004. Expõe que a receita bruta da atividade imobiliária é tributada pelo regime de caixa e, deste modo, faz os expurgados no lucro real, mediante adições e exclusões no LALUR. Consta que quando avença o contrato de venda dos imóveis submetidos ao RET (venda para recebimento a prazo), contabiliza a operação. No ativo circulante assenta o registro do crédito a receber por ocasião da venda, então baixa o estoque relacionando ao custo de construção da unidade vendida. Em contrapartida, registra o resultado da operação (receita e custo pendentes de realização – lucros a realizar, no passivo). Enquanto a venda da unidade pender de recebimento, fica "diferida" a tributação, considerando o recebimento da receita dar-se na medida dos recebimentos. No período em que ocorre o recebimento das vendas, realiza-se a receita e o custeio proporcional na Demonstração do Resultado do exercício, momento em que se tributa.

Por ocasião da resposta à consulta, a Receita Federal do Brasil assenta que “*a correção da contabilização das receitas auferidas pela consulente na realização de seus negócios está fora do objeto da presente consulta. Esta RFB já se manifestou nesse sentido por meio do Parecer CST nº 347, de 08 de outubro de 1970, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 29 de outubro do mesmo ano*”. Na sequência, quanto as dúvidas relacionadas efetivamente a incertezas atinentes à legislação e não a questões práticas, responde-se:

21. Atualmente, a disciplina contábil desta atividade, precipuamente, reconhecimento e mensuração, está estabelecida no Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC) 47, Receita de Contrato com Cliente, e na Orientação OCPC 01, Entidades de Incorporação Imobiliária.

(...)

25. Relativamente à primeira parte da indagação "c", qual seja, sobre a possibilidade de segregação do lucro (tributado) das operações sujeitas ao RET para distribuí-lo em separado das demais operações econômicas da empresa, deve-se ater à legislação em vigor.

(...)

25.6. De acordo com a legislação comercial, a pessoa jurídica somente poderá distribuir seus lucros por meio do pagamento de dividendos quando apurar lucro no exercício social ou tiver lucros acumulados. Por outro lado, a legislação fiscal prevê a tributação de lucros ou dividendos distribuídos que excedam o valor apurado com base na escrituração comercial, ou seja, a distribuição de recursos aos sócios somente será isenta até o valor que for comprovadamente lucro, conforme montante contabilizado a este título.

26. No caso em análise, tanto os resultados auferidos nas atividades de transportes quanto nas de incorporação imobiliária compõe o resultado do exercício da consulente. Logo, o lucro líquido apurado, o será levando em consideração todos os negócios desempenhados pela pessoa jurídica.

27. Por conseguinte, não há que se falar na segregação do lucro apurado, para fins de distribuição aos sócios, ainda que parcialmente tributado no âmbito do RET, uma vez que a distribuição isenta de lucros ou dividendos tem como parâmetro o valor do lucro apurado com base na escrituração realizada com observância das normas comerciais, que, por sua vez, considera todas as atividades exercidas pela pessoa jurídica para determinação do resultado do exercício.

Apesar da diferenciação para a situação do caso concreto analisada, observa-se a importância da contabilidade comercial de acordo com seus próprios fundamentos. Vê-se que não se trabalha na resposta com a possibilidade de qualquer interferência de regime fiscal na contabilidade feita de acordo com a legislação comercial.

O fato é que não ocorre a possibilidade de se utilizar regime de caixa na contabilidade societária, na escrituração contábil feita com observância da lei comercial, como cogita o voto do Relator. Não ocorre a pretensa comparabilidade buscada a partir do momento em que fosse adotado, por hipótese, o regime de caixa na contabilidade societária. Aliás, a contabilidade, neste mister de regime de caixa, nem contabilidade comercial seria, pois a contabilidade técnica e efetiva requer o regime de competência.

Falar em princípio da comparabilidade, a parte da ciência contábil, para pretender, em seguida, afirmar que deve se utilizar o regime de caixa na contabilidade comercial, a fim de que seja comparável o lucro presumido em base de regime de caixa com o lucro contábil em base de regime de caixa, é, permita-me, equivocado. Ora, o lucro contábil sempre partirá do regime de competência.

Em verdade, a única comparabilidade que deve ser feita é na forma prevista na lei. Em outras palavras, deve-se comparar apenas e exclusivamente os valores finais do *lucro fiscal* e do *lucro contábil*. Em versões líquidas apontadas em suas normas. Não se deve “tentar” ajustar o lucro contábil a um modelo calculável e comparável com o lucro fiscal, caso contrário ele se tornará lucro fiscal e deixará, por óbvio, de ser lucro contábil. A legislação não ordenou o que conclui o voto do Relator.

É, por isso, que essa comparabilidade é meramente de grandezas absolutas e os números finais por si só bastam e são suficientes e possíveis de comparação. Veja-se uma lógica de grandeza como ordena a lei. Um lucro resultará em “x” e o outro em “y” e importará saber se um é, ou não, maior que o outro. Não é preciso que para chegar a “x” se tenha os meus caminhos e métodos que se tem para chegar a “y”, uma vez que são distintos os mecanismos e a lei não manda fazer ajustes para fins de igualar métodos. A lei sabe que são diferentes. Por isso, claramente a lei fala no lucro fiscal e no lucro contábil, o efetivo, cada qual com sua particularidade que a própria lei conhece haver.

A lei detalha que o lucro fiscal é o real, o presumido ou o arbitrado, enquanto o lucro contábil é o efetivo, àquele com base em resultados apurados, isto é, alcançado de acordo com a escrituração contábil na forma da legislação comercial.

Veja-se que o Perguntas e Respostas da Receita Federal do Brasil para o Lucro Presumido, no ambiente da ECF (Escrituração Contábil Fiscal)²³, traz trechos a seguir:

029 Como se dará a distribuição do lucro presumido ao titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica, e sua respectiva tributação?

Poderá ser distribuído a título de lucros, sem incidência de imposto de renda (dispensada, portanto, a retenção na fonte), ao titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica, o valor correspondente ao lucro presumido, diminuído de todos os impostos e contribuições (inclusive adicional do IR, CSLL, Cofins, PIS/Pasep) a que estiver sujeita a pessoa jurídica.

Acima desse valor, a pessoa jurídica poderá distribuir, sem incidência do imposto de renda, até o limite do lucro contábil efetivo, desde que ela demonstre, via escrituração contábil feita de acordo com as leis comerciais, que esse último é maior que o lucro presumido.

Nestes trechos não se vê espaço para o racional desenvolvido no voto do Relator.

De mais a mais, em processo aproximado ao presente, conforme informação veiculada em memoriais, com pesquisa do precedente diretamente no site da Justiça Federal, no âmbito de Ação Anulatória sob n.º 5012350-25.2020.4.04.7003, movida por Eloisa Guerra

²³ <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2021-arquivos/capitulo-xiii-irpj-lucro-presumido-2021.pdf>

Nogaroli, foi proferida Sentença²⁴, tendo por temática os lucros distribuídos pela mesma pessoa jurídica, sendo reconhecido a nulidade do auto de infração, nestes termos, no essencial:

Sentença - 1ª Vara Federal de Maringá - Seção Judiciária do Paraná

(...)

No presente feito, a parte autora se opõe ao lançamento de IRPF referente ao ano calendário 2010, efetuado pela Receita Federal em procedimento de fiscalização, que teria se dado com base em lucro distribuído pela pessoa jurídica Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda, empresa do ramo imobiliário da qual era sócia, com isenção.

(...)

Há que se analisar portanto, a (i)legalidade do procedimento realizado tanto pela pessoa jurídica Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda, quanto pela autora ELOÍSA GUERRA NOGAROLI, enquanto sua sócia. Não se pode perder de vista, por outro lado, que o presente caso se trata de IRPF, relativo à isenção concedida aos sócios na distribuição de lucros acumulados de pessoa jurídica.

Dito isso, algumas premissas legais básicas precisam ser estabelecidas para escoreita análise do presente caso.

Inicialmente, destaco que não há divergência sobre o fato da pessoa jurídica Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda se tratar de empresa do ramo imobiliário à época dos fatos, sendo sua opção de tributação pelo lucro presumido.

(...)

A lógica da utilização do regime de caixa para apuração do resultado tributável (lucro presumido) em empresas desse ramo foi minudentemente explicada no voto vencedor do conselheiro João Maurício Vital, no julgamento do Recurso Voluntário da autora (PROCADM2, fls. 46-47 - Evento 17):

(...)

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, (...).

(...)

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."
(grifei)

24

https://eproc.jfpr.jus.br/eprocV2/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=701648831425748069532803096129&evento=40400629&key=0e42c19b0baab0e8c066c7ac76ff3d6736642d8daf2270869a7dc89ce50c30d4&h ash=ebaac0c6a5110f7de68aab3bff283eef

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...*".

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.

(...)

A interpretação do Fisco, contudo, encontra-se equivocada, conforme já mencionado.

Veja-se que o entendimento é que a empresa Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda não poderia se valer da isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95 e no art. 48, §2º da IN/SRF nº 93/1997, pois a norma que previu a apuração do lucro presumido pelo regime de caixa lhe seria posterior (IN/SRF nº 104/1998). Sem razão, contudo.

(...)

Assim, se o próprio Fisco reconheceu a impossibilidade da distribuição dos lucros com isenção, na forma realizada pela empresa Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda, somente pelo fato da norma isentiva ser anterior à que previu a forma de apuração do lucro presumido pelo regime de caixa, sendo esta efetivamente anterior à norma isentiva, como visto, não existe o óbice apontado.

(...)

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, (...).

(...)

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).

(...)

Ora, o silogismo criado não levou à conclusão lógica da hipótese. Se a receita diferida implica em diferimento do pagamento do imposto de renda, cai por terra a argumentação de que o lucro contábil apurado pelo regime de competência não poderia ser distribuído com isenção à pessoa física, por não ser tributado na pessoa jurídica.

(...)

Assim, resta claro por argumentação do próprio Fisco que não há incoerência na apuração do lucro contábil pelo regime de competência e do lucro presumido pelo regime de caixa, de modo a invalidar a operação de distribuição de lucros com isenção, realizada pela Florença no ano de 2010, conforme sustentado pela Fazenda Nacional.

A prevalecer esse entendimento é que se teria a quebra daquela integração entre pessoa física e pessoa jurídica mencionada acima, restando frustrada a norma isentiva do artigo 10 da Lei nº 9.249/95, pois estaria havendo bitributação dos mesmos valores.

Com efeito, a se manter a atuação, teríamos: a cobrança de imposto de renda pessoa física da autora, sobre o montante do lucro contábil excedente ao lucro presumido para fins fiscais no exercício e; a cobrança de imposto de renda pessoa jurídica da Florença, sobre o mesmo valor futuramente, à medida que esta fosse recebendo as prestações dos imóveis vendidos a prazo (receita bruta apurada pelo regime de caixa para cálculo do lucro presumido tributável).

Não se sustenta, igualmente, o receio do Fisco de que referidos lucros assim distribuídos poderiam ser novamente distribuídos no futuro, à medida do recebimento das prestações dos imóveis vendidos. Isso porque, as contas Reservas de Lucros e Lucros do Exercício da contabilidade da empresa Florença, após a distribuição do lucro aos sócios, é zerada, de modo que não se tem como utilizar desse mesmo valor para distribuição futura do lucro fiscal. Os valores a comporem as referidas contas somente serão aqueles decorrentes do exercício da atividade social futura, ou seja, não haverá apuração contábil do mesmo lucro já distribuído.

Isso não impede, todavia, que os valores recebidos futuramente e que se refiram ao lucro já distribuído, sejam utilizados para os fins fiscais, compondo o lucro presumido que será objeto de tributação, conforme já visto.

O Auditor-Fiscal ouvido em Juízo confirmou que a referida conta, após a distribuição dos lucros pela empresa, restaria zerada (VIDEO2, 9m31s a 10m02s - Evento 74).

(...)

Nesses termos, concluo que o auto de infração objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 10950.725353/2012-82 não encontra respaldo legal, devendo ser anulado e, por consequência, afastado o lançamento tributário de IRPF efetuado em face da autora ELOISA GUERRA NOGAROLI, referente ao ano calendário 2010, objeto deste feito.

Visualizo algum pequeno *distinguish* no caso, mas, em essência, para este subcapítulo, transcrevi os dados da respeitada sentença que entendi necessários para demonstrar que a Justiça Federal ao se debruçar sobre o assunto anulou a autuação.

Para a ementa deste julgado, para o subcapítulo como analisado, proponho assentar tese diferente da proposta pelo relator, para que seja nestes termos:

IRPF. LUCRO CONTÁBIL DISTRIBUÍDO EXCEDENTE AO LUCRO PRESUMIDO. LUCRO CONTÁBIL APURADO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. DECORRÊNCIA DA LEGISLAÇÃO COMERCIAL.

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 de forma obrigatória sob o regime de competência, permanecendo a necessidade de contabilidade regular para a correta apuração do lucro efetivo contábil, superior ao presumido, possível de distribuição sem a incidência do imposto sobre a renda. Apenas se houver irregularidades na contabilidade, como o descumprimento de obrigações impositivas, poderá se falar em incidência do IRPF.

Enfim, o art. 10 da Lei n.º 9.249, ainda que o Relator considere o conteúdo da exposição de motivos, não contém previsão similar ao revogado art. 46 da Lei n.º 8.981. A contabilidade entendida como a escrituração contábil de acordo com a legislação comercial e societária deve se pautar pelo regime de competência e o controle da tributação das receitas na contabilidade regular ocorre na conferência das provisões com atenção a conta de tributos correntes e de tributos diferidos conforme controle da conta dos recebíveis, além de outras providências como o controle de estorno e de resultado, daí a importância, aí sim, de contas segregadas e específicas e do levantamento de balanço patrimonial e de DRE.

(...)

Conclusão

Foi essa a declaração de voto acima que apresentei naquele Acórdão n.º 9202-011.250 (Processo n.º 10950.725356/2012-16), na parte que ora aproveito pela identidade na parte primeira. Os exemplos e quadros apresentados, como se percebe e advirto, são exemplificativos para entendimento do racional da tomada da decisão.

Diante de todo o apresentado, entendo que, por força do art. 10 da Lei n.º 9.249 (*não existindo previsão legal similar ao revogado art. 46 da Lei n.º 8.981*) e nas Instruções Normativas citadas (*que não criam a exigência dada no entendimento do lançamento*), são isentos os lucros percebidos pelo contribuinte, haja vista tê-los recebido de pessoa jurídica que distribuiu lucros apurados em contabilidade regular, adotada por regime de competência na forma da legislação comercial-societária-contábil (Lei n.º 6.404, art. 177), na qual as receitas de venda de imóveis ainda não recebidas, escrituradas no ativo com natureza de créditos a receber, tenham sido adotadas por lógica do regime de competência como grandeza positiva (+) na apuração do lucro efetivo (lucro contábil), porém, é de se lembrar que essas mesmas receitas são grandeza negativa (-) na apuração do lucro efetivo (lucro contábil), por competência, por serem base para a constituição da conta de passivo de provisões de tributos diferidos a serem recolhidos no futuro quando os créditos a receber se convertem em caixa ou banco.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros