



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10950.725354/2012-27  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.413 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de novembro de 2023  
**Recorrente** MATHEUS DE SIMONE NOGAROLI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

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

Embora as pessoas jurídicas tributadas 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.

**ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. PRECLUSÃO.**

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação, por preclusão processual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (Suplente Convocado), Gleison Pimenta Sousa, Thiago Buschinelli Sorrentino (Suplente Convocado) e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## Relatório

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) complementar do anos-calendário de 2010, exercício de 2011, 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 da mesma, diminuído dos impostos e contribuições.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório proferido pelo julgador de piso (fl. 532 a 534):

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 - BP 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. Os fundamentos e a argumentação desenvolvida pela fiscalização estão mais detalhados no Termo de Verificação Fiscal. A multa em decorrência dessa infração foi aplicada no percentual mínimo (75%).

O contribuinte apresentou impugnação tempestiva, com as alegações a seguir sintetizadas:

- Contesta a tributação dos lucros distribuídos pela empresa Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda, afirmando que esses valores estavam amparados pela isenção do art. 10 da Lei 9.249/95. Afirma que a referida empresa atua no ramo de compra e venda de unidades imobiliárias, é optante pelo lucro presumido, apura o pagamento do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS pelo regime de caixa, possui escrituração comercial e apura sua contabilidade de acordo com a legislação e com as normas contábeis geralmente aceitas. Esclarece que o resultado apurado na Demonstrativo de Resultado do Exercício – DRE observa os registros contábeis efetuados pelo regime de competência, mas para fins de recolhimento dos impostos e contribuições utiliza o regime de caixa, conforme lhe faculta a legislação. Destaca que a norma isentiva se refere aos lucros e dividendos “calculados com base nos resultados” e que para a apuração de resultados a empresa precisa seguir a legislação comercial, que é clara ao determinar o reconhecimento das receitas pelo regime de competência. Destaca também que a norma isentiva não prevê nenhuma restrição, nem condiciona a distribuição dos lucros isentos à prévia tributação na pessoa jurídica, e nesse sentido cita alguns julgados dos antigos Conselhos de Contribuintes (atual CARF).
- Continua a tratar desse assunto, afirmando que a autoridade fiscal equivocou-se ao criar a tese de que só podem ser distribuídos com isenção os lucros que tenham sido previamente tributados. A partir desse ponto, começa a analisar e rebater cada um dos fundamentos invocados pela fiscalização.
- Quanto à afirmação do auditor fiscal de que a empresa poderia lesar o fisco migrando a qualquer momento do regime de caixa para o de competência, esclarece que o § 3º do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 345/2003 prevê que em tal hipótese a

empresa tem de reconhecer e oferecer à tributação todas as receitas diferidas, de modo que não há motivo para o receio do fiscal.

- Quanto à afirmação do fisco de que não se pode permitir que a empresa utilize simultaneamente dois regimes de escrituração e reconhecimento de receitas (cada um

para o fim específico que lhe seja mais favorável), rebate alegando que a legislação comercial só admite o regime de competência e que a legislação tributária permite o recolhimento dos impostos na medida do recebimento das receitas, existindo então dois momentos distintos de apuração de “receita”: um contábil e outro para determinação da receita tributável.

- No que se refere à afirmação de que a possibilidade de distribuição de lucros superiores à base de cálculo do lucro presumido pressupõe critérios idênticos para ambas as apurações, afirma que o auditor fiscal deixou indicar qual seria o preceito legal ou normativo que ampara essa conclusão e afirma que nem mesmo os atos expedidos pela Receita Federal prevêem essa exigência. Afirma que a fiscalização está atuando como legislador positivo, pois a aparentemente está pretendendo criar um novo regime tributário – o do lucro contábil e o do lucro fiscal – no qual apenas o lucro fiscal poderia ser distribuído com isenção do imposto de renda.

- Destaca que os lucros distribuídos pela empresa Florença correspondem exatamente ao lucro apurado com base no regime de competência, sendo que na informação desse resultado foi considerado integralmente o impacto da tributação de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, através de uma provisão, de forma que a parcela relativa aos tributos não é distribuída aos sócios.

- No que tange à afirmação de que a intenção do art. 10 da Lei 9.249/95 era a de evitar a tributação de receitas que já haviam sido tributadas na pessoa jurídica, alega que não se deve buscar aquilo que o legislador quis, mas sim o que consta objetivamente no texto legal, em face dos princípios da estrita legalidade e da segurança jurídica, de forma que se a legislação não menciona que a receita deve ser previamente tributada para que o lucro seja isento, não cabe ao intérprete fazê-lo. Destaca que a Lei 9.249/95 revogou expressamente o art. 46 da Lei 8.981/95, o qual previa a necessidade de que o rendimento isento correspondesse ao montante do lucro presumido diminuído dos impostos. Afirma ainda que o Supremo Tribunal Federal nunca declarou a inconstitucionalidade da tributação do lucro da pessoa jurídica concomitantemente com o do sócio pessoa física, e assevera que a instituição da isenção para a pessoa física é uma opção legislativa que não está relacionada com o propósito de evitar bitributação, mas sim com questões macroeconômicas, visando ao aumento de investimento, crescimento da produção e diminuição do endividamento, conforme se depreende da Exposição de Motivos da Lei 9.249/95.

- Alega que o único dispositivo que poderia amparar a autuação do fiscal seria o inciso XIX do artigo 55, XIX, do RIR/99, que não foi citado na autuação, e nem poderia sê-lo, porque a lei ordinária que amparava a referida previsão foi revogada. Assevera que o artigo 48 da Instrução Normativa SRF nº 91/1997, citado como fundamento para o lançamento, é decorrente daquele dispositivo e portanto está contaminado com o mesmo vício. Afirma que os outros dispositivos citados para fundamentar a tributação – art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/1998, art. 3º da Lei nº 9.250/95 e artigos 37 e 83 do RIR/99 – são regras genéricas que não prevêem expressamente a incidência sobre os lucros e são inaplicáveis ao caso em função da norma isentiva contida no art. 10 da Lei nº 9.249/1995.

- Por fim, alega que os lucros distribuídos pela empresa Florença foram integralizados no capital social da própria empresa, incidindo assim também a regra isentiva prevista no art. 3º da Lei nº 8.849/94. Esclarece que essa isenção só é afastada quando ocorre alguma das hipóteses previstas no § 4º do referido dispositivo (redução de capital social ou liquidação na forma de partilha do acervo líquido), situações que nunca ocorreram, conforme se comprova pela documentação anexada.

Ao final, com base nesses argumentos, o contribuinte requereu o integral provimento de sua impugnação, com o consequente cancelamento integral do Auto de Infração.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente. A decisão restou assim ementada (fl. 531):

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

### **Recurso Voluntário**

O contribuinte foi cientificado da decisão de piso em 6/6/2013 (fl. 547) e, inconformado, apresentou o presente recurso voluntário em 21/6/2013 (fls. 549 e ss), por meio do qual alega, em resumo, que os valores recebidos pela empresa Florença seriam isentos, em razão da aplicação do disposto no art. 10 da Lei 9.245/95, apresentando longa fundamentação de suas alegações, apresentado ao final o seguinte resumo:

#### **DA CONCLUSÃO E PEDIDOS**

Frente ao que foi exposto, restou demonstrado que:

1. No presente caso houve aumento de capital com integralização de lucros acumulados, equiparado a distribuição de lucros pela fiscalização;
2. A decisão recorrida entende que a isenção de distribuição de lucros do artigo 10 da Lei 9.250/1995 pressupõe a prévia tributação da receita que origina o lucro na pessoa jurídica. Tendo em vista que a empresa Florença apura seu resultado contábil pelo regime de competência e apura os impostos no lucro presumido pelo regime de caixa, entendeu-se que houve distribuição de lucro sem prévia tributação da receita, não estando albergada, esta parcela, pela isenção do IRPF;
3. O regime de caixa difere no tempo a tributação do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS. É incorreto afirmar que se distribuiu lucro sem prévia tributação da receita para justificar tributação pela tabela progressiva, pois o fato de o pagamento do tributo estar diferido não altera a isenção do lucro apurado societariamente;
4. Demonstrou-se que o artigo 10 da Lei 9.250/1995 prevê isenção para o resultado apurado de acordo com a legislação comercial. Se o resultado foi assim apurado com base no regime de competência, aplica-se a isenção prevista em lei;
5. Houve revogação do artigo 46 da Lei 8.981/95, que previa/necessidade de prévia tributação da receita;
6. A tributação está fundada no artigo 48 da IN 93/1997. O artigo 55, XIX do RIR/99 que outorga fundamento legal para tributação pretendida no auto de infração (e sequer foi citado por ele) está respaldado no artigo 46 da Lei 8.981/95, que foi revogado. Assim, pretende a fiscalização aplicar uma norma jurídica, a partir do artigo 48 da IN 93/1997, já prevista no RIR/99, mas que não tem eficácia alguma, pois a lei que lhe dá suporte ao dispositivo do RIR/99 foi revogada. Não se pode fundamentar a pretensão tributária em normas genéricas do IRPF quando existem normas específicas cuja incidência restou afastada;
7. Assim como a exposição de motivos da Lei n.º 9.250/95 fala em integração da tributação entre pessoa jurídica e física fala em incremento da atividade

produtiva como fonte inspiradora da instituição da isenção. Considerando que o artigo 46 da Lei 8.981/95 (que previa a necessidade da prévia tributação da receita na pessoa jurídica) foi expressamente revogado pela mesma Lei n.º 9.250/95, não parece razoável interpretar a exposição de motivos como se a novel norma isentiva do artigo 10 tivesse intenção de tornar isento somente o lucro cuja receita houvesse sido previamente tributada, pois essa conclusão contraria a revogação expressa do dispositivo que dispunha neste sentido;

8. aplica-se ao caso - integralização de capital social com lucros acumulados - a isenção do artigo 30 da Lei n.º 9.064/1995, cujo § 1º dispõe que a isenção independe da prévia tributação da receita.

Diante de todo o exposto requer-se seja recebido presente recurso voluntário, e integralmente provido, reformando-se integralmente a decisão recorrida por ter-se afastado do melhor direito aplicável à espécie, cancelando-se integralmente o auto de infração ora combatido, vez que demonstrada a insubsistência integral da autuação, vez pretende tributar rendimento isento.

Posteriormente à apresentação do recurso voluntário, o recorrente juntou aos autos os documentos de fls. 631 a 1115.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme relatado, a discussão gira em torno de tributação de lucros distribuídos que têm por base receitas não oferecidas à tributação na Pessoa Jurídica, em virtude a adoção de critérios distintos de contabilização dessas receitas para fins de apuração do lucro presumido/tributável (regime de caixa) e do lucro contábil (regime de competência). Em outras palavras, para fins de tributação a empresa apura o lucro presumido pelo regime de caixa, porém apura o lucro (contábil) pelo regime de competência para fins de distribuição de lucros aos sócios.

A temática já foi amplamente debatida no âmbito deste Conselho, inclusive em relação a mesma ação fiscal, que culminou na autuação de outros membros da sociedade, sendo que em todos os recursos analisados foi negado provimento aos mesmos, seja pelas Turmas Ordinárias, seja pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Transcrevo as ementas dos respectivos Processos Administrativos Fiscais (PAF):

### **10950.725353/2012--82 – 2301-005.492**

IRPF. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES. EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO. ISENÇÃO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA.

São isentos os lucros distribuídos com base na escrituração contábil ainda que a empresa seja tributada pelo lucro presumido. A isenção não se aplica quando a tributação pelo lucro presumido ocorre com base no regime de caixa e o lucro contábil tenha sido apurado sob o regime de competência.

IRPF. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. CONTABILIZAÇÃO DAS RECEITAS PELO REGIME DE CAIXA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES. EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO.

As empresas do ramo imobiliário devem contabilizar suas receitas com base no regime de caixa. É isento o rendimento proveniente da distribuição do lucro apurado contabilmente, com base no regime de caixa, por empresa tributada pelo lucro presumido sob o mesmo regime.

**10950.725355/2012-71 - 2401-007.130**

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.

**10950.726277/2012-22 - 2402-007.482**

GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.

Tributa-se o ganho de capital da pessoa física, com alíquota de 15%, considerando-se com base de cálculo a diferença positiva entre o valor de alienação dos bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição, observados os fatores de redução previstos na legislação.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA.

Aplica-se a multa de ofício qualificada de cento e cinquenta por cento (150%) quando resta caracterizada a conduta dolosa do contribuinte.

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.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. TRIBUTAÇÃO.

O acréscimo patrimonial da pessoa física, não justificado por rendimentos declarados ou comprovados, está sujeito à incidência do imposto de renda.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. EMPRÉSTIMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA TRANSFERÊNCIA DE NUMERÁRIO.

A alegação de que o acréscimo patrimonial tem respaldo em empréstimos em dinheiro só pode ser aceita se vier acompanhada de prova inequívoca da ocorrência da operação, inclusive com a comprovação da efetiva transferência do numerário.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SALDO DE RECURSOS DO ANO ANTERIOR. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Na apuração de variação patrimonial a descoberto, eventual saldo em dinheiro do final do ano anterior só pode ser considerado como origem de recursos se tiver sido

informado pelo contribuinte na sua declaração e se houver comprovação de sua existência.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. AQUISIÇÃO DE IMÓVEL. PREÇO CONSTANTE DE ESCRITURA PÚBLICA MUITO INFERIOR AO VALOR DE MERCADO. ARBITRAMENTO DOS RECURSOS APLICADOS.**

Na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, a fiscalização pode efetuar o arbitramento dos recursos aplicados na aquisição de imóvel, quando se constata que o valor constante da escritura pública está muito aquém do valor de mercado do bem e não é corroborado por outros elementos.

### **10950.725356/2012-16 – 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 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

### **10950.721026/2013-32 – 9202-007.835**

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

Embora as pessoas jurídicas tributadas 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.

**IRPF. GANHO DE CAPITAL. OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. ESPÉCIE DE ALIENAÇÃO SUJEITA À TRIBUTAÇÃO.**

A incorporação de ações constitui espécie do gênero alienação, sujeitando-se à incidência do imposto sobre o ganho de capital

Conforme dispunha o Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos:

Art. 227. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas (Lei nº 8.981, de 1995, art. 30, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Não há dúvidas que a tributação pelo IRPJ e tributos decorrentes para a empresa FLORENÇA, da qual o recorrente teria recebido os lucros distribuídos com isenção (lucros excedentes ao presumido), incide, em cada exercício, apenas sobre a parcela do lucro correspondente ao montante das receitas recebidas, fato não negado desde o lançamento do tributo em discussão.

Entretanto, o que restou demonstrado nos autos é que a adoção de critérios distintos para fins de tributação e de distribuição de lucros acabou por permitir a distribuição de um lucro ainda não realizado, cuja realização poderá não ocorrer, de forma que não pode ser proveniente de receitas já tributadas, como afirmou o recorrente e, conseqüentemente, ser distribuído com isenção.

Além disso, na apuração do lucro contábil, utilizado para fins de distribuição, o recorrente, além de escriturar as receitas pelo regime de competência, beneficiou-se da dedução integral dos tributos incidentes sobre as mesmas, mesmo sem terem sido efetivamente tributadas, eis que nem recebidas, aumentando ainda mais o lucro, conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal:

... na resposta de MATHEUS ao TIPF:

... sob o ponto de vista da escrituração comercial, toda a receita foi considerada como tributada, pois o lucro líquido contábil considerou, em sua apuração, a receita pelo regime de competência e despesas de tributos incidentes sobre a receita, em sua integralidade. Essa despesa gerou uma provisão no balanço da empresa, que é utilizado como contrapartida dos recolhimentos dos tributos nos meses posteriores... O que ocorre, em virtude do regime de caixa, é que o recolhimento do imposto ocorrerá na medida em que a receita for efetivamente auferida, evitando, como ocorre no regime de competência, que o imposto tenha que ser recolhido antes da percepção dos recursos necessários para saldar o débito.

...

31. Sustenta que essas receitas do regime de competência são consideradas tributadas, pois que, na apuração dos lucros foram deduzidas as despesas relativas aos tributos incidentes sobre tais receitas, **em sua integralidade**, sendo constituídas então provisões no balanço da empresa, para postergação do pagamento dos tributos, na medida do efetivo recebimento das receitas.

32. Nesse entendimento não podemos nos alinhar ao contribuinte. A constituição das provisões não atesta necessariamente que as receitas do regime de competência sejam consideradas tributadas. Falta-lhes pelo menos um requisito essencial: a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ex vi do inciso I do art. 116 do CTN. Como, por opção da empresa, as receitas devem ser tributadas pelo regime de caixa, a ocorrência do fato gerador passou a ser o efetivo recebimento.

33. Provisões também são frágeis na comprovação, pois que podem ser reduzidas, alteradas, estornadas, não configurando que tributos provisionados sejam tributos devidos, os quais obrigatoriamente serão recolhidos ao erário público.

34. Portanto, ao optar pela tributação de suas receitas com base no regime de caixa, a empresa acabou por impactar a apuração de seu lucro com base na escrituração contábil, pois que ambos os elementos a serem comparados, para fins de distribuição de lucros isentos, deveriam ser passíveis de comparação, obtidos segundo as mesmas condicionantes ou, dito de outro modo, obtidos a partir das mesmas receitas tributadas.

35. Assim, não se pode permitir à empresa utilizar-se dos dois regimes de escrituração e reconhecimento de receitas, competência e caixa, simultaneamente, cada um para justificar um fim específico que lhe seja mais favorável. Um para justificar recolhimento de tributos reduzidos, e outro para distribuir lucros isentos elevados. A comparação entre o lucro presumido e o lucro contábil deve guardar coerência.

... Como a comparação deve ser feita a partir da base de cálculo do lucro presumido e esta, no caso concreto, foi apurada com base no regime de caixa, não se pode admitir que a empresa utilize demonstrativos contábeis elaborados com base em receitas obtidas mediante regime de competência para demonstrar lucro superior, e assim justificar isenção na distribuição desses lucros aos sócios, mediante creditamento ou capitalização na própria empresa.

37. Isenção é também um aspecto tributário da movimentação patrimonial pelo lançamento contábil de distribuição (pagamento ou creditamento) de lucros. Portanto, não há como atribuir critérios diferentes para fatos tributários estritamente relacionados, como apuração de resultados e de tributos (realizado por regime de caixa) e isenção na distribuição de lucros (realizado por regime de competência).

...

... se, por possibilidade, os efetivos recebimentos se avolumarem em tempo futuro, a empresa poderia entender que seria lícito passar a apurar seus resultados pelo regime de competência, para fins tributários, lesivamente ao fisco. Não se apresenta coerência nessas condutas, e a legislação não poderia acoberta-las.

Além disso, demonstrou a fiscalização que a escrituração contábil da empresa FLORENÇA não se prestaria a demonstrar que o lucro efetivo era superior ao presumido, e que consequentemente o excedente seria passível de distribuição. Isso porque, da escrituração contábil com base no regime de competência e apuração de lucro no regime de caixa não havia na escrituração contas específicas dos efetivos recebimentos, conforme previsto na legislação abaixo citada, de forma que tendo sido a contabilidade estruturada apenas para as contas relativas ao regime de competência, não se prestaria a demonstrar que o lucro efetivo é superior ao presumido. Adotou a empresa critérios distintos, alternativos, não *simultâneos*, não passíveis de serem comparados: se as receitas de partida já são diferentes, como se comparar os resultados entre lucro presumido e escrituração contábil?

IN/SRF n. 247, de 2002 (especialmente §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.

Ademais, por concordar com os posicionamentos vencedores nos PAF acima citados, adoto os seus fundamentos como minhas razões de decidir, transcrevendo em parte excertos do voto vencedor proferido no Acórdão 9202-007.835 pelo Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, proferido em 21 de maio de 2019, que analisou todas as questões trazidas pelo recorrente em seu recurso:

... 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 n.º 93, de 1997, que detalha o disposto o art. 10 da Lei n.º 9.249, sobre o regime de apuração dos lucros:

...

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

Confira-se;

...

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 o 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 II, do § 2º, do art. 48, da Instrução Normativa n.º 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.

...

Registro que posteriormente à apresentação do recurso voluntário, o recorrente juntou aos autos MEMORIAS NA FORMA ESCRITA (fls. 631 e ss), nos quais constam:

1 – alegação de fato novo, qual seja sentença judicial proferida nos autos n.º 5012350-25.2020.4.04.7003/PR, que tratam de AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL CUMULADA COM PEDIDO DE TUTELA PROVISÓRIA movida por ELOISA GUERRA NOGAROLI em face da UNIÃO - FAZENDA NACIONAL – na referida ação o juiz decidiu:

Julgo parcialmente procedente a presente demanda, declarando extinto o processo, com resolução do mérito (art. 487, I, CPC), para declarar a nulidade do auto de infração decorrente do Processo Administrativo Fiscal - PAF n.º 10950.725353/2012-82 e, por conseguinte, inexigível o IRPF e demais acessórios lançados em face da autora ELOISA GUERRA NOGAROLI, referente ao ano calendário 2010, objeto deste feito, nos termos da fundamentação.

A sentença está sujeita ao reexame necessário. Entretanto, cabe pontuar que as decisões administrativas e judiciais que o recorrente apresenta são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

Acrescenta ainda o recorrente um segundo fato novo, qual seja, a validação pelas BIG FOUR KPMG E PWC, documentos que não serão conhecidos por não se constituírem em fato novo. É que nos termos do art. 16 do Decreto 70.235, de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, as razões e provas devem ser apresentadas quando da impugnação, exceto nas hipóteses previstas no § 4º do mesmo dispositivo, que não estão presentes no caso concreto:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva