



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.725355/2012-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.130 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2019
Recorrente VICTOR NOGAROLI GUIOTI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira e Marialva de Castro Calabrich Schlucking que davam provimento ao recurso. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marialva de

Castro Calabrich Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 534/546).

Pois bem. Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, para exigência dos seguintes valores, relativos ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF do Exercício de 2011 (Ano-Calendário de 2010):

Imposto	R\$ 376.839,55
Juros de mora (calculados até 11/2012)	R\$ 58.975,39
Multa proporcional	R\$ 282.629,66
Valor do crédito tributário apurado (total)	R\$ 718.444,60

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 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:

- (a) 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).
- (b) 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.
- (c) 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.
- (d) 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.
- (e) 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.

- (f) 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.
- (g) 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.
- (h) 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.
- (i) 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 prevêm 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.
- (j) 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.
- (k) Ao final, com base nesses argumentos, o contribuinte requereu o integral provimento de sua impugnação, com o conseqüente cancelamento integral do Auto de Infração.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão n.º 06-41.215 (fls. 534/546), cujo dispositivo considerou a impugnação improcedente, com a manutenção do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

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, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (fls. 553/593), apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

- a. No presente caso houve aumento de capital com integralização de lucros acumulados, equiparado a distribuição de lucros pela fiscalização.
- b. A decisão recorrida entende que a isenção de distribuição de lucros do artigo 10 da Lei 9.249/1995 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.
- c. 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.
- d. Demonstrou-se que o artigo 10 da Lei 9.249/1995 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.
- e. Houve revogação do artigo 46 da Lei 8.981/95, que previa necessidade de prévia tributação da receita.
- f. A tributação está fundada no artigo 48 da IN 93/1997. O art. 55, XIX do RIR/99 que outorga fundamento legal para a 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.

- g. Assim como a exposição de motivos da Lei n.º 9.249/95 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. 9.249/95, 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.
- h. Aplica-se ao caso - integralização de capital social com lucros acumulados - a isenção do artigo 30 da Lei n. 9.064/1995, cujo § 10 dispõe que a isenção independe da prévia tributação da receita.
- i. 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, demonstrada a insubsistência integral da autuação que pretende tributar rendimento isento.

Às fls. 613/620, consta petição do contribuinte requerendo a aplicação de legislação superveniente, decorrente de lei editada após a interposição do Recurso Voluntário, notadamente o artigo 72 da Lei n.º 12.973/2014, afirmando que são lucros apurados em 2009 e 2010, albergados expressamente pela regra de isenção.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

Conforme informações contidas no anexo “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” (fl. 332), a acusação fiscal consiste na omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído, excedentes ao lucro presumido, diminuído de impostos e contribuições, eis que o demonstrativo utilizado pela pessoa jurídica para justificar a distribuição de lucros com isenção,

superior ao lucro presumido, foi elaborado partindo-se de receitas não oferecidas à tributação, relativamente ao ano-calendário 2010.

Relata a fiscalização que, conforme resposta da FLORENÇA, foi feita a opção pela tributação como lucro presumido, e regime de reconhecimento de receitas pelo fluxo de caixa, mas apenas para fins de tributação. O que a empresa denominou “contabilidade societária” foi realizada no regime de competência, segundo informado, e daí se realizaram o Balanço Patrimonial e a DRE, com a consequente distribuição dos lucros isentos aos sócios ou titulares, em montantes superiores ao que se apuraria pelo regime de caixa.

Relata, ainda, que, em fato, no ano-calendário 2009 a empresa ofereceu à tributação receitas no montante de R\$ 219.737,52 (duzentos e dezenove mil, setecentos e trinta e sete reais, e cinquenta e dois centavos, segundo DIPJ, consideradas receitas brutas e demais receitas e ganhos capital), enquanto as receitas que geraram seus lucros distribuídos estavam informadas em R\$ 2.733.700,98 (dois milhões, setecentos e trinta e três mil, setecentos reais, e noventa e oito centavos, segundo DRE, consideradas as rubricas de receita bruta de vendas e receitas gerais). Já para o ano-calendário 2010, as receitas oferecidas à tributação estavam em R\$ 815.558,13 (oitocentos e quinze mil, quinhentos e cinquenta e oito reais, e treze centavos, segundo DIPJ, receita bruta + demais receitas e ganhos capital) enquanto as receitas que geraram seus lucros distribuídos estavam em R\$ 10.740.012,00 (dez milhões, setecentos e quarenta mil e doze reais, receita bruta de vendas + receita financeira).

A fiscalização detectou, nesse contexto, expressivas as diferenças e expressivos os lucros distribuídos gerados por resultados não oferecidos à tributação por conta da adoção de regime de competência para distribuição de lucros e regime de caixa para tributação.

Entendeu a fiscalização que, 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.

Nesse sentido, não se poderia 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.

Pontuou a fiscalização que, 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.

A fiscalização também afirmou que a escrituração contábil realizada pela empresa não se prestaria assim a demonstrar que seu lucro efetivo é superior ao seu lucro presumido. Isso 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.

Portanto, foram considerados tributáveis os rendimentos pagos ou creditados ao contribuinte VICTOR, sócio da pessoa jurídica FLORENÇA, excedentes ao lucro presumido apurado pelo regime de caixa, subtraídos IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep.

O recorrente, por sua vez, repete, em suma, os argumentos de defesa, sustentando que o artigo 10 da Lei n.º 9.249/1995 prevê isenção para o resultado apurado de acordo com a legislação comercial e se o resultado foi assim apurado com base no regime de competência, deve ser aplicada a isenção prevista em lei.

Pois bem. Antes de adentrar ao mérito da discussão posta, necessário fazer uma breve explanação sobre a legislação pertinente à matéria.

Nesse desiderato, cumpre pontuar que a isenção dos lucros distribuídos está prevista no art. 10, da Lei no 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.

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

Em suma, a empresa enquadrada no regime de Lucro Presumido está autorizada a distribuir lucros excedentes, desde que demonstrados através de escrituração contábil com observância das normas legais, que o lucro efetivo é maior. O art. 48 da IN SRF n.º 93/97, vigente à época dos fatos geradores, estabelecia as condições para a distribuição de lucros e dividendos isentos pelas empresas, da seguinte forma:

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 n.º 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei n.º 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.

No mesmo sentido o Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 04/96:

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 147, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 10 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 51 da Instrução Normativa n.º 11, de 21 de fevereiro de 1996, DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

I - no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, a título de lucros, sem incidência do imposto, o valor correspondente à diferença entre o lucro presumido ou arbitrado e os valores correspondentes ao imposto de renda da pessoa jurídica, inclusive adicional, quando devido, à contribuição social sobre o lucro, à contribuição para a seguridade social - COFINS e às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

II - na hipótese do § 2º do art. 51 da IN n.º 11, de 1996, a parcela dos lucros e dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto da pessoa jurídica, a ser distribuída também sem a incidência do imposto, será determinada deduzindo-se do lucro líquido do período, após o imposto de renda, o valor determinado na forma do inciso anterior.

Na mesma toada, são também as disposições do art. 238 da IN RFB n.º 1.700/2017, atualmente vigente.

(...)

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.

Em suma, a empresa tributada com base no lucro presumido poderá distribuir a título de lucros, com isenção do imposto de renda, o valor correspondente à diferença entre o lucro presumido e os tributos a que está sujeita. Caso deseje distribuir valores acima deste limite, deverá demonstrar por meio de escrituração contábil que o lucro efetivo é maior que o apurado segundo as regras do lucro presumido.

Por sua vez, a IN SRF n.º 104, de 1998, vigente à época, tratou da apuração do lucro presumido com base no regime de caixa, permitindo aos contribuintes, a partir de agosto de 1998, a opção de reconhecer as receitas – base de cálculo do lucro, à medida do recebimento (regime de caixa):

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.

No tocante às 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, a Lei nº 8.981/95, em seu artigo 30, por sua vez, impõe o reconhecimento das receitas pelo regime de caixa, assim transcrito:

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.

Dessa forma, por força do art. 30 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, as empresas imobiliárias devem considerar como receita bruta o *quantum* percebido relativo às unidades vendidas, sendo vedado, para efeitos tributários, a possibilidade de se reconhecer a receita pelo regime de competência em operações da espécie, ante as inúmeras possibilidades de a receita antecipadamente recebida não se efetivar no montante e no tempo previstos, dado o longo prazo de realização.

Feitas essas considerações sobre a legislação de regência que trata da situação dos autos, passo a analisar os pontos controversos, a fim de solucionar a lide.

Pois bem. De início, destaca-se que estamos diante de isenção¹ relativa a distribuição de lucros excedentes que possui condições para sua fruição, inclusive formalidades

¹ Sobre a isenção, vale as seguintes observações: "(i) há inúmeros fenômenos que ocasionam a não incidência tributária, estando a imunidade tributária e a isenção, incluídas nesse rol; (ii) nesse sentido, o resultado da isenção, isenção heterônoma, imunidade, definição limitada de critério normativo e criação normativa reduzida é a própria não incidência tributária; (iii) isenção não é dispensa legal de pagamento de tributo devido, pois admitir isso implica em ferir o princípio da não contraditoriedade das normas jurídicas, dado que não é possível admitir certo descompasso de normas no tempo, ou seja, uma norma que tribute e uma outra que logo em seguida realiza a dispensa do pagamento do tributo; (ii) dessa forma, tanto na isenção, quanto na imunidade tributária, ocorre a não incidência; (iii) a diferença da imunidade tributária para a isenção, enquanto técnicas utilizadas pelo legislador, é eminentemente formal, pois a imunidade tributária possui assento em norma constitucional de competência, sendo que a isenção opera no plano da legislação infraconstitucional, voltada à construção da norma tributária. A isenção, portanto, decorre de enunciados que informarão a norma (de conduta) tributária. A imunidade, por sua vez, está

intrínsecas e extrínsecas que devem ser observadas. Mais do que a existência das escriturações contábeis, essas devem regulares, além de guardarem harmonia entre as informações prestadas. A autenticidade dos livros contábeis e a confiabilidade das informações que ali constam, é condição para a fruição da isenção.

A propósito, cumpre pontuar que a finalidade da isenção em comento é no sentido de se estabelecer 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. Nesse contexto, cabe destacar os seguintes trechos da exposição de motivos do Projeto de Lei n.º 913, de 1995 (convertido na Lei n.º 9.249/95)², do então Ministro Pedro Malan, dirigindo-se ao Presidente da República:

2. A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas físicas e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica.

[...]

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. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas.

No caso dos autos, a fiscalização apontou que a escrituração contábil realizada pela empresa não se prestaria assim a demonstrar que seu lucro efetivo é superior ao seu lucro presumido. Isso 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. Dessa forma, ante a adoção de critérios distintos, alternativos e não simultâneos, não seria permitida a comparabilidade para o fim de avaliação do lucro a ser distribuído com isenção.

A motivação do lançamento está, portanto, na desconsideração do lucro contábil para efeito de distribuição isenta de rendimentos, sendo que a questão está relacionada ao regime de tributação da empresa imobiliária que distribuiu os lucros, no caso, optante pelo lucro presumido que apurou, contabilmente, lucro líquido com operações imobiliárias e o distribuiu ao sócio, o sujeito passivo do presente lançamento.

A dúvida que se instaura nos autos, portanto, diz respeito à incidência da tributação sobre o excedente do lucro líquido contábil distribuído pelas empresas que adotam o regime de tributação do lucro presumido e reconhecem suas receitas com base no regime de caixa. Discute-se, nestes autos, a tributação da pessoa física, e não a incidência na empresa que apurou o lucro.

Ao meu ver, agiu com acerto a fiscalização, eis que a diferença entre os regimes contábeis de competência e caixa, impede que a fiscalização verifique que o lucro efetivo é

contida, integra a norma constitucional de competência". LEITE, Matheus Soares. *Teoria das Imunidades Tributárias*. São Paulo. PerSe, 2016. p. 105/106.

²

Disponível

em:

<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicao-demotivos-149781-pl.html>>. Acesso em: 27/10/2018.

maior que o apurado segundo as regras do lucro presumido. Ademais, trata-se de ônus do próprio contribuinte para se valer da isenção dos lucros distribuídos, prevista no art. 10, da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Ao adotar regimes contábeis diversos, sendo a escrituração contábil realizada com base no regime de competência, e o lucro presumido apurado com base no regime de caixa, por imposição do art. 30, da Lei n.º 8.981/95, no tocante às atividades imobiliárias, o contribuinte não se desincumbiu, ao meu ver, de comprovar que o lucro efetivo é maior que o apurado segundo as regras do lucro presumido, por serem regimes completamente distintos e, por isso, dotados de falta de comparabilidade.

Em outras palavras, a escrituração contábil realizada pela empresa, não se presta, portanto, a demonstrar que seu lucro efetivo é superior ao seu lucro presumido, eis que foi realizada com base no regime de competência (contabilidade comercial), e seu lucro presumido foi apurado com base no regime de caixa (contabilidade fiscal). São critérios contábeis distintos, alternativos, não simultâneos, e, portanto, não passíveis de serem comparados para o fim de avaliação do excedente de lucro a ser distribuído com isenção.

Não é possível, pois, comparar o lucro presumido apurado pelo regime de caixa com lucro contábil apurado pelo regime de competência, para identificar o que é excedente de lucro, eis que são elaborados com critérios distintos.

Acrescente-se, ainda, que é irrelevante a destinação do lucro após a sua distribuição, eis que, na hipótese, ocorreu a distribuição de dividendos, sujeita a tributação.

Cumpre pontuar, também, que não se pode confrontar à aplicação da legislação o argumento de eventual inobservância dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, pois a obediência das normas tributárias não implica desconsideração das normas contábeis, cabendo observá-las cada uma em relação às suas esferas de aplicação, sendo este, inclusive, o entendimento emanado pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 18, de 28 de dezembro de 2005.

Ademais, o fato de que o art. 46 da Lei n.º 8.981/95, vinculava, expressamente, os lucros distribuídos a uma base de cálculo tributada, enquanto que o art. 10 da Lei n.º 9.249/95, não faz essa vinculação expressa, não tem o condão de chegar ao resultado pretendido pelo recorrente, no tocante à isenção, eis que o dispositivo não deve ser interpretado de forma isolada, estando inserido numa sistemática de tributação que deve ser observada no seu conjunto, inclusive em atenção à exposição de motivos da Lei 9.249/95, citada acima.

A propósito, em diversas situações este Conselho se posicionou conforme esta linha de argumentação, embora se reconheça que, em inúmeras oportunidades, a questão tem sido resolvida pelo voto de qualidade. É de se ver os seguintes julgados:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 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.

Recurso negado.

(Processo n.º 10950.725356/2012-16, Acórdão n.º 2202-003.018 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 10 de março de 2015)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2011

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.

(Processo n.º 10950.725353/2012-82, Acórdão n.º 2301-005.492 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 07 de agosto de 2018)

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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.

(Processo nº 10950.726277/2012-22, Acórdão nº 2402-007.482 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 06 de agosto de 2019)

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Exercício: 2010, 2011

LANÇAMENTO. PAGAMENTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO.

Segundo dispõe o artigo 156 do CTN, o pagamento é causa extintiva do crédito tributário.

Comprovando o contribuinte o pagamento parcial do crédito tributário, a parcela a ele correspondente deve ser excluída do litígio.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Conforme dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, a matéria não expressamente contestada pelo impugnante deverá ser considerada como “não impugnada” e, por consequência, consolida-se administrativamente o crédito tributário a ela relativa.

NULIDADE. LANÇAMENTO. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

Comprovado que o lançamento foi realizado com atendimento às formalidades legais e permitiu o pleno exercício do direito de defesa, deve ser afastada a preliminar de nulidade.

NULIDADE. PESSOA FÍSICA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INOCORRÊNCIA.

Considerando que os negócios jurídicos societários analisados possuem intrínseca conexão com o contribuinte pessoa física sócio das empresas averiguadas, é impossível reconhecer que não há sua relação pessoal e direta com as situações que constituíram os fatos geradores imputados pela autoridade fiscal.

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

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

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

A incorporação de ações constitui espécie do gênero alienação e, assim sendo, enseja apuração de imposto de renda sobre o ganho de capital.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DA PESSOA FÍSICA. DESCONTO SIMPLIFICADO. DISPÊNDIO.

O desconto simplificado substitui as deduções legais cabíveis no modelo completo de declaração de ajuste anual, sendo, por conseguinte, considerado dispêndio e lançado como tal no demonstrativo, não podendo esse valor justificar acréscimo patrimonial.

(Processo n.º 10950.721026/2013-32, Acórdão n.º 2201-003.677 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 07 de junho de 2017)

Para além do exposto, em relação ao pedido superveniente de aplicação do artigo 72 da Lei n.º 12.973/14, entendo pelo seu não cabimento, adotando como razões de decidir, o bem elucidativo voto vencido do Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, no Acórdão n.º 2201-003.677 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, a seguir transcrito:

Pedido Superveniente Aplicação da Regra Isentiva do Artigo 72 da Lei n.º 12.973/14 – Não Cabimento

Em manifestação superveniente (fls. 1.830/1.837), juntada em 10/06/2015, o Recorrente sustenta a necessidade de aplicação, ao caso, de legislação superveniente, qual seja o artigo 72 da Lei n.º 12.973/14, de 13/05/14, relativo à regra de isenção tributária aplicável aos lucros distribuídos no período de 01/01/2008 a 31/12/2013 pelas pessoas jurídicas apurados conforme a contabilidade societária no âmbito do Regime Tributário de Transição (RTT), a qual induz efeitos ensejadores do cancelamento da exigência fiscal ora tratada.

Aduz que a aludida regra de isenção, bem como a IN RFB n.º 1.397/13 (reguladora desta matéria em âmbito administrativo), se aplica às empresas sujeitas ao RTT, que é o caso da empresa da qual se originou o lucro (Évora), do ramo imobiliário, que apurava a receita de acordo com o regime de caixa – “recebimento”.

Sustenta que o item 89 do Termo de Verificação Fiscal constata que a referida empresa apurou lucros nos anos calendários de 2009 e 2010, sendo que em 2009 houve opção pelo RTT e em 2010 esse regime era obrigatório. Destaca que a falta de evidenciação do ajuste do RTT nas obrigações acessórias não afasta a aplicação da regra de isenção ora invocada.

Esclarece que, conforme dispõe o artigo 23 da IN n.º 1.397/13, a empresa deve apurar o lucro contábil de acordo com as regras vigentes anteriormente à Lei n.º 11.638/07, ou seja, pelo regime de caixa, promovendo o ajuste entre a receita reconhecida por este regime e o regime de competência. Firma que os artigos 27 e 28 da mesma norma tratam das regras de isenção na distribuição de lucros das empresas optantes do lucro presumido, enquanto o inciso II do artigo 27 prevê isenção para o lucro distribuído de acordo com o artigo 30 da IN n.º 1.397/13, que remete a lucro contábil fiscal apurado de acordo com as regras anteriores a Lei n.º 11.638/07, ou seja, pelo regime de caixa nas empresas imobiliárias (mesma regra do caput do artigo 23 da IN n.º 1.397/2013). Assim, entende que o lucro apurado com base nas regras do regime de competência, ainda que superior ao lucro apurado com base no regime de caixa, é passível de distribuição com isenção de IRRF, em vista da aplicação da regra de isenção o artigo 72 da Lei n.º 12.973/14 e do artigo 28 da IN n.º 1.397/2013, que, no caso, foi utilizado para integralização em capital social.

Apesar de combativas, entendo que não devem prosperar as alegações do Recorrente neste ponto, pois como já restou comprovado e decidido em tópico supra, a empresa Argus não somente distribuiu lucro em excesso, cuja isenção poderia ser analisada a partir do artigo 72 da Lei n.º 12.973/13, mas adotou, nos períodos fiscalizados, ambos os

regimes de caixa e de competência para determinar o lucro distribuído (competência) e o lucro oferecido à tributação (caixa), o que gerou infração à legislação tributária.

Em síntese, foi apurado pela fiscalização que o Recorrente declarou ter recebido em 31/13/2009 dividendos na ordem de R\$ 4.605.000,00 pagos pela P8 Participações Societárias Ltda., decorrentes de reversão de patrimônio ocorrida na sociedade Argus Empreendimentos Imobiliários Ltda., optante pelo lucro presumido no período de 2004 a 2010, por ter seu patrimônio representado por ativos a receber da atividade imobiliária que exercia. O regime de reconhecimento de receitas para fins tributários foi o de caixa (isento de controle individualizado – IN 247/02, conforme já demonstrado), enquanto que, para fins de apuração e distribuição do lucro na contabilidade societária, a empresa adotou o regime de competência, em total infringência à legislação tributária. Cabe, neste ponto, por necessário, reescrever trechos do Termo de Verificação Fiscal (1.384/1.429) já trazidos alhures: (...)

Ademais, por mais que se tentasse forçar a aplicação do dispositivo normativo trazido pelo Recorrente ao caso concreto, se vê que seus efeitos levariam à adoção dos mesmos critérios contábeis anteriormente adotados pelas pessoas jurídicas, e que, frise-se, não teria o condão de auxiliar o Recorrente, diante do seu ato de adotar irregularmente REGIMES CONTÁBEIS distintos entre si para apurar rendimentos e lucros a distribuir, senão vejamos.

Dispõe o artigo 72 da Lei n.º 12.973/13 que:

“Capítulo VI

DAS DISPOSIÇÕES RELATIVAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO TRANSITÓRIO

Art. 72. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados entre 1º de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013 pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, em valores superiores aos apurados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no País ou no exterior.”

A priori, pode-se enganar pela leitura afoita do dispositivo em questão e entender sê-lo aplicável ao caso ora em análise. Ocorre que, após ser melhor analisado, se percebe que não se adequa ao caso, senão vejamos.

A norma concede isenção a valores distribuídos a título de lucros ou dividendos em excesso ao que seria apurado sob o mesmo rótulo pela contabilidade fiscal, mas desde que os rendimentos que os proporcionaram tivessem sido apurados pelo mesmo regime contábil.

Sobre a finalidade do artigo ora tratado, merece transcrição o entendimento do Professor Sérgio André Rocha, no seu artigo intitulado “Quem disse que a Lei não tem Palavras Inúteis? Uma Leitura do Artigo 72 da Lei n.º 12.973/2014 e da IN no 1.492/2014” (Revista Dialética de Direito Tributário, n. 231, p. 101–110, dez., 2014):

“4. A Ilegalidade do Artigo 28 da Instrução Normativa n.º 1.397/2013 Nos primeiros parágrafos deste texto foi afirmada a inutilidade do artigo 72 da Lei n.º 12.973/2013. Agora é o momento de explicar melhor o que se quis dizer.

Ora, os artigos 16 da Lei n.º 11.941/2009 e 10 da Lei n.º 9.249/1995 já garantiam a possibilidade de distribuição de lucros e dividendos, calculados com base na contabilidade segundo os IFRS, sem que fosse necessária qualquer regra explícita nesse sentido. Dessa forma, na origem, o artigo 72 não acrescenta nada ao que já dispunha o ordenamento jurídico em vigor.”

“4.3. Poderia o artigo 72 da Lei n.º 12.973/2014 ser considerado uma regra de isenção ou remissão? O item 70 da Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 627/2013 tratou do seu artigo 67, antecedente do artigo 72 da Lei n.º 12.973/2014.

Veja-se abaixo sua redação:

“70. Os arts. 67 a 69 trazem medidas relativas à aplicação do Regime Tributário de Tributação no período de 2008 até 2013. O art. 67 estabelece a isenção dos lucros ou dividendos distribuídos até a data da publicação desta Medida Provisória em valor excedente ao lucro apurado com base nos critérios contábeis vigentes em 2007.”

(Destaque nosso)

A regra prevista na Medida Provisória era distinta da prevista no artigo 72. Contudo, o que nos interessa e chama a atenção é a referência de que a regra em comento traria uma isenção.

Embora a regra da irretroatividade, conforme prevista no artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal, não afaste expressamente a instituição de isenções retroativas, limitando-se a Constituição a prever uma regra de legalidade das desonerações fiscais (artigo 150, parágrafo 6º), parece que tal conceito seria incompatível com o Sistema Financeiro-tributário como um todo.

Regra geral, segundo o artigo 105 do Código Tributário Nacional, “a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116”. Note-se que esta regra não faz referência expressa a normas tributárias impositivas, mas sim à legislação tributária.

Portanto, salvo os casos previstos no artigo 106 do Código Tributário, a legislação tributária será sempre prospectiva e não retroativa.

Além disso, e deixando as fronteiras do Código Tributário Nacional para entrar no território da Lei de Responsabilidade Fiscal, nota-se que a concessão de uma desoneração fiscal retroativa, na forma de isenção, muito dificilmente seria compatível com os requisitos previstos no artigo 14 da Lei Complementar no 101/2001 para a renúncia de receita por parte do Estado.

Afastada a possibilidade de se considerar a regra prevista no artigo 72 da Lei no 12.973/2014 como uma regra de isenção, restaria analisarmos o seu enquadramento como uma regra de remissão, o que chegou a ser cogitado por representantes da Receita Federal em manifestações não oficiais.

O Código Tributário Nacional trata da remissão no seu artigo 172, a seguir transcrito:

“Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I – à situação econômica do sujeito passivo;

II – ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III – à diminuta importância do crédito tributário;

IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.”

Não é necessária uma leitura muito demorada deste dispositivo para concluirmos que o artigo 72 em comento não se amolda às situações para os quais o Código Tributário Nacional prevê a concessão de remissões.

Tanto o tratamento como isenção quanto o tratamento como remissão do crédito tributário compartilham um mesmo defeito de origem: devem partir da premissa

de que haveria (no caso da isenção) ou houve (no caso da remissão) a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda (das pessoas físicas e jurídicas) e também da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no caso das pessoas jurídicas, e que seria necessária uma regra para afastar os respectivos efeitos fiscais.

Nada obstante, como visto acima, nenhum tributo havia a se isentar ou perdoar, sendo o artigo 72 da Lei n.º 12.973/2014 uma decorrência da interpretação equivocada cristalizada pela Receita Federal na Instrução Normativa n.º 1.397/2014 e a consequente necessidade de restauração da segurança jurídica perdida.”

Ao meu ver, o artigo 72 da Lei n.º 12.973/14, apenas determina que os lucros 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, não sendo possível interpretar nesse dispositivo a inexistência de limitação à distribuição de lucros com isenção, eis que não deve ser analisada isoladamente.

Enfim, se o recorrente não comprova por meio de escrituração contábil, elaborada com observância da legislação comercial, que a existência de lucro efetivo é maior do que o apurado segundo as regras do lucro presumido, não cabe invocar a isenção relativa à distribuição de lucros excedentes, eis que ausente condição exigida para sua fruição, caindo por terra toda a argumentação do recorrente, eis que se trata de pressuposto para a garantia do direito à isenção.

Dessa forma, sem razão ao recorrente, estando, portanto, hígido o lançamento que ora se combate.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Declaração de Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênias para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, quanto a possibilidade da distribuição de lucros (isentos) em montante superior ao da base de cálculo do IRPJ, capaz de ensejar a impropriedade do crédito tributário, como passaremos a demonstrar.

A controversa instaurada nos autos diz respeito sobre a possibilidade de isenção ou não do IRPF, referente a valores distribuídos ao sócio apurados pelo regime de competência e tributados o seu IRPJ pelo regime de caixa.

A isenção dos lucros distribuídos está prevista no art. 10 da Lei no 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.

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

Da análise da legislação encimada, mais especificamente do seu *caput*, é possível observar que (i) os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, (ii) pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas (iii) tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, (iv) não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, (v) nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Ao dispor sobre lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, verifica-se que a isenção pretendida irá abranger os resultados apurados a partir de janeiro de 1996. Inexiste qualquer vinculação de que os referidos lucros ou dividendos tenham sido efetivamente tributados, bastando que eles tenham sido apurados de acordo com a legislação comercial e contábil.

Não poderia ser diferente, uma vez que a determinação e apuração do lucro contábil é matéria de direito privado e não de direito tributário, sendo que a legislação tributária pode sim determinar ajuste ao lucro contábil para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, nos termos do artigo 6º do DecretoLei nº 1.598/77.

Feita essa breve introdução, como destacado nos debates deste julgamento, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, em 07/08/2018, julgou caso muito semelhante ao presente, para não dizer idêntica, entendeu pela incidência do IRPF na operação, proferindo o Acórdão nº. 2301-005.492. Na ocasião, apesar de prevalecer o entendimento exarado pelo voto vencedor, o declarante, Alexandre Evaristo Pinto, de maneira brilhante e minuciosa abrangeu o tema por diversas perspectivas, todavia, uma delas em especial me chama a atenção, razão pela qual apresento esta declaração de voto, por entender que a matéria, quando discutida, está passando ao largo de crucial fundamento.

O artigo 10 da Lei nº 9.249/95 também dispõe que a isenção alcança os lucros ou dividendos pagos ou creditados por pessoas jurídicas. Em outras palavras, a isenção alcança não só o pagamento, mas também o crédito do lucro ou dividendo, na situação em que a distribuição do lucro ou dividendo é deliberada e aprovada em reunião de sócios ou assembleia de acionistas.

A isenção também alcança os lucros e dividendos pagos ou creditados por pessoa jurídica, independentemente do regime tributário de imposto de renda, alcançando os regimes do lucro real, presumido ou arbitrado.

Por fim, a isenção alcança tanto a distribuição dos lucros ou dividendos, isto é, não haverá recolhimento de imposto de renda na fonte sobre tal distribuição, assim como alcança o recebimento de tais lucros ou dividendos pelo beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

No tocante, mais uma vez, ao regime de tributação da pessoa jurídica que distribui lucros ou dividendos, cumpre mencionar que as pessoas jurídicas que podem optar pelo Lucro Presumido, podem também optar pela tributação do Lucro Presumido segundo o regime de caixa ou segundo o regime de competência.

Vale destacar, inclusive, o texto do artigo 1º da Instrução Normativa SRF n. 104/98, vigente à época do fato gerador do presente caso, que previa expressamente a possibilidade de tributação do Lucro Presumido pelo regime de caixa:

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.

Ocorre que, ainda que a pessoa jurídica tribute o Lucro Presumido pelo regime de caixa, ela está sujeita a manter escrituração contábil, sendo que tal escrituração é elaborada pelo regime de competência. Nesse sentido, o artigo 1179 do Código Civil dispõe que a escrituração contábil é obrigatória para sociedades empresárias, conforme disposto abaixo:

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.

§ 1º Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

§ 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.

A escrituração contábil pelo regime de competência no setor de construção civil encontrava guarida na NPC 17 Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil IBRACON nº 17 de 31/12/2001, que trazia regras contábeis sobre os contratos de construção ou de empreitada, conforme observado abaixo:

Reconhecimento das Receitas e Despesas Contratuais 22. Quando o resultado final de um contrato de construção pode ser estimado de maneira confiável, a receita contratual e os custos contratuais referentes ao contrato de construção devem ser reconhecidos como receita e despesa, respectivamente, levando em conta o estágio da execução do contrato na data do balanço. Um prejuízo esperado num contrato de construção deve ser reconhecido como despesa imediatamente, de acordo com o parágrafo 37.

Em igual sentido, o Pronunciamento Contábil n. 17 sobre Contratos de Construção do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), já vigente no ano-calendário do presente processo administrativo, também previa a contabilização dos contratos de construção pelo regime de competência:

22. Quando a conclusão do contrato de construção puder ser confiavelmente estimada, a receita e a despesa (transferência do custo para o resultado) associada ao contrato de construção devem ser reconhecidas tomando como base a proporção do trabalho executado até a data do balanço. A perda esperada no contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como despesa de acordo com o item 36.

Ao longo das discussões na sessão, foi aventado o argumento de que pessoas jurídicas do setor imobiliária deveriam escriturar a contabilidade pelo regime de caixa com fundamento no artigo 30 da Lei n. 8.981/95, cuja redação pode ser observada a seguir:

CAPÍTULO III

Do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

SEÇÃO I

Normas Gerais (...)

SEÇÃO II

Do Pagamento Mensal do Imposto (...)

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplicase, inclusive, aos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições do art. 10 do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária. (Incluído pela Lei n.º 9.065, de 1995)

A partir da leitura do referido dispositivo, verificase que se trata de norma de imposto de renda da pessoa jurídica, inserida em seção relativa ao pagamento mensal do imposto, não sendo, em nenhum momento, norma de contabilidade.

Ademais, ao prescrever que “deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido”, a norma está se referindo à tributação pelo imposto de renda e não ao fato de que tal receita deverá ser escriturada contabilmente conforme o recebimento.

Diante do exposto, não resta dúvida de que a escrituração contábil deve ser feita segundo o regime de competência, tal qual foi feito pela pessoa jurídica que distribuiu lucros ou dividendos no caso concreto.

Assim, caso a fiscalização conseguisse comprovar que os resultados apurados foram fraudulentos ou irreais, poder-se-ia alegar que os resultados não foram devidamente apurados. Não é o que ocorre no presente caso em que não foram trazidas comprovações que indiquem que o resultado apurado estava errado.

Tendo em vista que os resultados foram devidamente apurados pela pessoa jurídica tal qual as normas contábeis vigentes à época dos fatos geradores, não há dúvidas de que os resultados apurados, que são aqueles passíveis de tributação isenta, foram diferentes dos que os lucros que foram efetivamente tributados pelo Lucro Presumido. Ocorre que se trata de apenas questão temporal, pois os resultados apurados pela contabilidade serão tributados em algum momento pela pessoa jurídica, quando eles forem efetivamente recebidos.

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

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

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

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

Vale destacar que a própria legislação tributária possibilita expressamente a distribuição de resultados apurados pela contabilidade quando tais resultados são superiores ao montante que foi oferecido à tributação. Nessa linha, vejamos o artigo 238, §2º, da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17

(...)

Como se vê, no trecho acima temos as razões do declarante, cuja as quais, não resta dúvida de que a pessoa jurídica que distribuiu os lucros e dividendos efetuou a sua escrituração contábil pelo regime de competência e tributou o seu IRPJ pelo regime do Lucro Presumido Caixa. Considerando que o montante do resultado apurado foi superior ao montante da base de cálculo do IRPJ calculada pelo Lucro Presumido Caixa, a pessoa jurídica corretamente distribuiu como lucros ou dividendos isentos, conforme previsto tanto no artigo 10 da Lei n. 9.249/95 quanto nas instruções normativas que regulam o tema, sendo que tais rendimentos são isentos para os seus beneficiários, sejam pessoas jurídicas ou físicas, como é o caso da Recorrente.

Por todo o exposto, estando os lançamentos *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

Rayd Santana Ferreira

(documento assinado digitalmente)