



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10950.725356/2012-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-003.018 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2015
Matéria IRPF
Recorrente JOÃO PAULO NOGAROLI GUIOTI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

Acordam os membros do Colegiado, Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros RAFAEL PANDOLFO, PEDRO ANAN JUNIOR e JIMIR DONIAK JUNIOR (Suplente convocado), que proviam o recurso. O Conselheiro JIMIR DONIAK JUNIOR (Suplente convocado) apresentará declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Presidente e Relator

Jimir Doniak Junior – Declaração de voto

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rafael Pandolfo, Dayse Fernandes Leite (Suplente Convocada), Jimir Doniak Junior (Suplente Convocado), Pedro Anan Junior, Antonio Lopo Martinez.

Relatório

Em desfavor do contribuinte, JOÃO PAULO NOGAROLI GUIOTI, foi lavrado a Auto de Infração 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:

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 DRJ julga a impugnação improcedente, nos termos da ementa a seguir:

**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

Intimado do acórdão proferido pela DRJ, o contribuinte interpôs recurso voluntário, onde reitera as razões da impugnação. Entre suas conclusões cabe destacar:

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 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 norma 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 3º da Lei n.º 9.064/1995, cujo §1º dispõe que a isenção independe da prévia tributação da receita.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

O recurso esta dotado dos pressupostos legais de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

O Auto de Infração tem por objeto o lançamento de imposto de renda incidente sobre os valores que o contribuinte autuado recebeu da pessoa jurídica Florença Administradora de Bens e Participações Sociais Ltda (CNPJ 10.750.799/000197) a título de distribuição de lucros, em montante excedente ao lucro presumido utilizado como base de cálculo para os tributos devidos pela empresa.

Da Isenção dos Lucros Distribuídos

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.

Tratando-se de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, para que a distribuição aos sócios do valor excedente aos lucros tributados seja considerada rendimento isento é necessário observar o disposto no art. 51 da Instrução Normativa no 11, de 21 de fevereiro de 1996:

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

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

§2o No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

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

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

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

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

§7o A distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos, que não tenham sido apurados em balanço, sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º.

Como se percebe, a isenção do valor que exceder a base de cálculo do imposto deduzidos, todos os impostos, distribuído pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, está condicionada à apuração de lucro efetivo, mediante escrituração contábil feita com observância à lei comercial (art. 51, §2o, do art. 51 da Instrução Normativa no 11, de 1996). Os valores que excederem ao lucro apurado na escrituração, serão imputados aos lucros acumulados ou lucros de exercícios anteriores e tributados de acordo com a legislação específica ou, inexistindo lucros acumulados, a parcela será tributada com base na tabela progressiva da pessoa física (art. 51, §§ 3o e 4o, do art. 51 da Instrução Normativa no 11, de 1996).

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

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

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime

de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

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

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

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

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

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

Em suma, a empresa enquadrada no regime de Lucro Presumido está autorizada a distribuir lucros excedentes aos calculados através da base de cálculo do imposto, diminuído dos impostos e contribuições devidas, desde que demonstrado, através de escrituração contábil com observância da lei contábil, que o lucro efetivo é maior. Artigo 10 da Lei nº 9.249/05 e art. 51, § 2º, da IN SRF nº 11/1996 c/c art. 48, § 2º, da IN nº 93/1997.

Por sua vez a IN-SRF nº 104, de 1998, foi normatizada a apuração do Lucro Presumido com base no regime de caixa, cujo art 1º preceitua:

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.

Nesse contexto, está se permitido um novo sistema de apuração do Lucro Presumido, dando ao contribuinte, a partir de agosto de 1998, **a opção de reconhecer as receitas – base de cálculo do lucro -, à medida do recebimento.**

Nota-se portanto que a regra de reconhecimento das receitas pelo regime de caixa, na apuração do Lucro Presumido, **é posterior** a autorização da distribuição do lucro excedente, no caso das pessoas jurídicas que mantêm escrituração contábil (art. 48, IN 93/97) e, na nova regra (IN 104/98).

As duas normas devem ser interpretadas em conjunto, é o operador do direito deve formular mentalmente a regra para lidar com as situações prescritas nesta legislação.

O que se perquire neste processo é responder tal como sustentado pela autoridade fiscal: Incide a 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?

Pessoalmente entendo que sim, como se procurará explicar a seguir

Da Contabilidade Juridicizada e os valores da Consistência e Comparabilidade

No Direito Tributário, a linguagem contábil tem papel da maior relevância, constituindo, entre outros aspectos: i) meio de prova de eventos tributários; ii) elemento estrutural na fenomenologia da incidência tributária; iii) fundamento para deveres instrumentais.

Embora se acredite que os conceitos e princípios pré-jurídicos só têm validade no campo jurídico quando juridicizados, endossa-se o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO (Prefácio da obra “Imposto de renda da pessoa jurídica: critérios constitucionais de apuração da base de cálculo”, de RENATO ROMEU RENCK.), quando comenta a extremada reação dos doutrinadores em relação a algumas ciências pré-jurídicas, em particular a Contabilidade:

Apoiado na pureza metodológica kelseniana, devidamente refletida no empirismo lógico do “Círculo de Viena”, a reação foi de certo modo radical, afastando da cogitação da Ciência do Direito, em sentido estrito, matérias que, em princípio, eram consideradas pré-jurídicas ou metajurídicas. Entre elas estiveram as ciências contábeis, malgrado o extenso plano desse setor coberto pela juridicidade. Hoje, o funcionamento das

sociedades civis e comerciais está amplamente prescrito no direito positivo brasileiro, de tal modo que conhecer tais campos significa, também, travar contato com o preceitos jurídicos que lhes governam os passos. Penso presidir aqui o excesso a que me referi. A pretexto de repudiar o que não fosse estritamente jurídico, a comunidade científica acabou desprezando domínios importantes para a disciplina das condutas inter-humanas.

Todo aquele que pretender aproximar-se da vida dessas sociedades, células indispensáveis para a movimentação econômica do país, verá que o trato com o direito tributário requer a consideração direta da linguagem contábil-fiscal, com sua particularíssima simbologia, cuidadosamente juridicizada pela legislação específica.

Com base nessas reflexões, é indispensável fazer uma análise sobre como a linguagem contábil se insere no mundo jurídico tributário e, em particular, de que forma ela passa a interagir com as normas tributárias.

RENATO ROMEU RENCK, em sua obra, assevera:

“Fica, pois, evidente que as normas jurídicas ordinárias, que regem o próprio registro contábil, igualmente denotam duas naturezas: a) a de fato econômico, denotado pela linguagem contábil; b) a de fato jurídico, que quantifica direitos patrimoniais e, como tal, se impõe legal e prescritivamente.”

E continua esse jurista

Em outros termos, a lei introduziu no âmbito da faticidade jurídica o regime contábil total, que serve de norma de natureza procedimental – logo de estrutura, que prescreve como devem ser transformados em linguagem jurídica os valores correspondentes aos direitos patrimoniais, aí compreendidas todas as mutações quantitativas e qualitativas que ocorreram dentro da dinâmica dos elementos que compõem o patrimônio da empresa.

Incorrem em equívoco, portanto, aqueles que, operando com o Direito Tributário, ignoram as especificidades e complexidades que o uso da contabilidade introduz na construção do sentido da norma jurídica.

Cabe recordar que a linguagem contábil, na sua significação pré-jurídica, mesmo que pautada em sistema engendrado por seus cientistas, não possui a priori validade no universo jurídico. Somente terá significação no universo jurídico a linguagem contábil que se harmonize com a positividade jurídica.

Esse fato é corroborado por ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA:

“... lucros, rendimentos ou ganhos são conceitos que se irmanam sob a acepção mais genérica de renda, fenômeno de índole eminentemente econômica, que o Direito absorve e reveste de contornos próprios (ou seja, juridicizada) para aplicação de suas próprias normas, coercitivas, especialmente nas áreas comercial e fiscal.”

Advirta-se que, juridicamente, o termo “lucro” não é simples “rótulo”, mas também não pode ser considerado como “etiqueta vazia”, em que o legislador, o intérprete ou o aplicador possa colocar o que lhe aprouver.

À vista desse excerto, pode-se afirmar que os normas contábeis, são as normas admitidas como válidas pelos profissionais da área contábil, nelas se incluindo os preceitos básicos e as convenções. Nesta linha, tais normas seriam definidos de acordo com as práticas (costumes) daqueles que lidam com a Contabilidade.

Preocupada em “fixar e arrolar” a normas contábeis, o Conselho Federal de Contabilidade afirma que a Estrutura Conceitual da Contabilidade possuem objetivos específicos.

São eles:

a) uniformidade terminológica: a uniformidade de termos permite o entendimento entre os contabilistas (que executam a tarefa), os auditores (que revisam a tarefa), os peritos (que opinam sobre a tarefa) e terceiros (que utilizam os informes e opiniões);

b) base para normalização contábil: a estrutura conceitual contábeis constituem a base para a produção das normas contábeis.

Cabe sempre lembrar que a linguagem do Direito se sobrepõe à linguagem contábil e à linguagem social. O Direito pode criar suas próprias realidades, porquanto suas normas incidem sobre fatos e situações jurídicas.

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

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

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

Convenção contábil da Consistência (ou Uniformidade)

A Convenção Contábil da Consistência (ou Uniformidade) significa que todos os critérios utilizados contabilmente em determinado período contábil devem ser mantidos ao longo do tempo para que as demonstrações contábeis dos diversos períodos e das diversas datas seqüenciais sejam comparáveis entre si, permitindo ao leitor a extração de informações úteis e com alguma capacidade de apontar tendências futuras.

A idéia é que especificamente uma determinada entidade mantenha, ela mesma, ao longo do tempo, uma consistência (uniformidade) nos seus procedimentos.

Quando se fala em consistência, é importante que se entenda a manutenção não só de todos os critérios de avaliação de ativos, passivos, receitas, custos e despesas, mas também dos relativos à classificação desses mesmos itens no balanço, na demonstração dos resultados ou em outras demonstrações contábeis. É fundamental, também, que haja consistência no que se refere aos períodos abrangidos por essas mesmas demonstrações.

A consistência é fundamental efetivamente para se ter a característica comentada de comparabilidade, já que, por exemplo, a mudança de critério de avaliação de estoques, de

determinação dos encargos de depreciação, de apropriação dos encargos financeiros (juros simples ou juros compostos) ou outras tiram a capacidade do usuário de efetuar comparações, análises e previsões.

A existência da Convenção da Consistência não significa que a empresa não possa mudar de critérios de avaliação, classificação, períodos etc. Significa que eles não devem ser mudados continuamente, apenas quando houver necessidade imperiosa. É fundamental que nas primeiras demonstrações publicadas após a mudança sejam fornecidas informações sobre o que mudou; é muito importante e não se pode jamais esquecer de colocar, em notas explicativas, quais os efeitos em reais trazidos por essas modificações introduzidas em todas as demonstrações contábeis (balanço, resultado, origem e aplicações de recursos etc.), para que o leitor possa avaliar o seu efeito e comparar com o que seriam as novas peças contábeis, se essas modificações não tivessem sido introduzidas.

Fonte Editorial IOB

Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, define-se o conceito da Comparabilidade

QC20. As decisões de usuários implicam escolhas entre alternativas, como, por exemplo, vender ou manter um investimento, ou investir em uma entidade ou noutra. Consequentemente, a informação acerca da entidade que reporta informação será mais útil caso possa ser comparada com informação similar sobre outras entidades e com informação similar sobre a mesma entidade para outro período ou para outra data.

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

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

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

QC24. Algum grau de comparabilidade é possivelmente obtido por meio da satisfação das características qualitativas fundamentais. A representação fidedigna de fenômeno

econômico relevante deve possuir naturalmente algum grau de comparabilidade com a representação fidedigna de fenômeno econômico relevante similar de outra entidade que reporta a informação.

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

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

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

O fato da norma não condicionar no que se refere a necessidade de regimes consistentes e comparáveis, não libera o empresa a apurar de acordo com sua conveniência, pois isso fere os valores contábeis da comparabilidade e da consistência.

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

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

Da Incongruência de Critérios no caso concreto

Urge registrar a incongruência dos critérios utilizados para determinação do lucro distribuído pela empresa (apurado por meio de escrituração contábil, utilizando o regime de competência) e para determinação do lucro que serviu de base de cálculo para os impostos e contribuições (apurado com reconhecimento de receitas pelo regime de caixa).

O procedimento adotado pelo contribuinte fiscalizado é incompatível, pois utiliza dois regimes contábeis distintos, um mais favorável para a tributação e outro para assegurar que os lucros distribuídos evidentemente sejam apurados com base em receitas que não serviram de base para apuração dos tributos devidos pela pessoa jurídica.

Na língua inglesa há um ditado: *“You cannot compare apples and oranges”* (“não compare maçãs e laranjas”, em tradução livre). Basicamente, usa-se a metáfora para descrever coisas que, apesar de guardarem semelhanças, no fundo são muito diferentes. Desse modo não há como comparar, um resultado apurado pelo regime de caixa e outro pelo regime de competência.

Cabe destacar que a fiscalização destacou que embora se adote o regime de caixa para apuração do lucro presumido, a empresa fiscalizado não mantém contas específicas em sua contabilidade para controlar os valores efetivamente recebidos. O que em última instância revelaria também um descumprimento das obrigações contábeis.

A escrituração contábil realizada pela empresa, salvo melhor juízo, não se presta assim a demonstrar que seu lucro efetivo é superior ao seu lucro presumido. Isto

porque tal escrituração foi realizada com base no regime de competência, e seu lucro presumido foi apurado com base no regime de caixa. Critérios contábeis distintos, alternativos, não simultâneos, não passíveis de serem comparados para o fim de avaliação do excedente de lucro a ser distribuído com isenção.

Acrescente-se, por pertinente, que na visão deste julgador, é irrelevante a destinação do lucro após a sua distribuição, seja este disponibilizado ao recorrente, ou mesmo que num momento imediatamente subsequente, os recursos sejam utilizados pelo beneficiário numa nova capitalização de uma empresa. No gênero ocorreu uma distribuição de dividendos, sujeita a tributação conforme argumentado neste voto.

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez

Declaração de Voto

Conselheiro Jimir Doniak Junior

O Contribuinte foi autuado, exigindo-se IRPF, pois lucros gerados na empresa Florença foram utilizados para integralizar aumento de capital nessa empresa em nome do Contribuinte. A empresa é tributada segundo o regime do lucro presumido, adotando, para fins de apuração dos tributos, o regime de caixa no reconhecimento de receitas, a despeito de adotar o regime de competência na apuração contábil-societária. Como consequência disso, obteve lucro contábil, que foi convertido em aumento de capital em nome do Contribuinte, substancialmente superior à base de cálculo do lucro presumido.

A Fiscalização lavrou o Auto de Infração por concluir que os lucros passíveis de distribuição ou utilização para aumento de capital com isenção do IR seriam apenas aqueles previamente tributados na PJ.

Ao ser incluído em pauta de julgamentos do mês de janeiro, o presente caso suscitou discussões, principalmente tendo em vista que a adoção do regime de caixa para fins tributários e de competência para fins contábeis/societários inviabilizaria a comparação entre resultados, supostamente necessária para avaliar adequadamente a apuração dos tributos devidos.

Entendi pertinente fazer algumas colocações por escrito, para melhor consignar as razões pelas quais entendo que o Recurso Voluntário comporta provimento.

Não existe dúvida que não se requer a prévia tributação para que os lucros sejam isentos. Vários elementos assim o apontam: (1) a Lei nº 9.249/95, art. 10, que instituiu a isenção não traz essa condição, referindo-se a “lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados”, o que conduz à conclusão que seriam os lucros passíveis de distribuição, ou seja, aqueles apurados na contabilidade societária; (2) foi revogado o art. 46 da Lei nº 8.981/95, que dava isenção de IR aos lucros e dividendos que não ultrapassassem o valor que serviu de base de cálculo para o IRPJ; (3) a IN-SRF 93/97, em seu art. 48, § 2º, reconhecia a não tributação dos lucros excedentes ao valor da base de cálculo do IRPJ no lucro presumido desde que a empresa demonstrasse, por meio de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que a mencionada base de cálculo.

Mais recentemente, foi novamente reconhecida a inexistência de requisito de prévia tributação do lucro para que sua distribuição fosse isenta. Isso se deu na discussão sobre a isenção de lucros contábeis na vigência do Regime Tributário de Transição – RTT. PGFN e COSIT (Parecer PGFN/CAT nº 202/2013) reconheceram que o descompasso entre os montantes de lucro contábil e base de cálculo do IRPJ não influencia a isenção daquele (embora tenham sustentado que o lucro isento seria aquele que seria apurado se ainda estivessem vigentes as normas contábeis existentes no final do ano de 2007).

Na realidade, os pontos que podem suscitar maiores debates na revisão do lançamento fiscal são (1) a necessidade de comparabilidade entre lucro contábil/societário e a base de cálculo do imposto e/ou (2) se a escolha do contribuinte pelo regime de caixa ou de competência para fins tributários acarretaria obrigação de adoção do mesmo regime na apuração contábil. Entendo que não.

Em primeiro lugar, não se encontra a exigência de comparabilidade entre lucro contábil e base de cálculo do IRPJ no ordenamento jurídico. Ora, não cabe à Administração criar condições a uma isenção – mesmo que as julgue convenientes –, se o

legislador não as instituiu. É o que basta para afastar a conclusão de que tal comparabilidade seria condição para a isenção.

O mesmo se diga para uma imaginada obrigação de o contribuinte pessoa jurídica utilizar o regime de caixa para fins contábeis se o tiver adotado para fins tributários. Não há norma no ordenamento com essa obrigação. Tampouco seria viável, a meu ver, presumi-la na ausência de norma expressa. As esferas da contabilidade societária e da apuração tributária são independentes, embora sofram influência uma da outra. Só mesmo com uma norma expressa seria admissível que regra de conteúdo tributário (como a que permite a adoção do regime de caixa na apuração de tributos) gerasse uma obrigação para efeitos de contabilidade societária, principalmente uma regra que alterasse uma norma geral nesta esfera (como é a da adoção do regime de competência, segundo o art. 177, “caput”, da Lei das S/A).

Em segundo lugar, é suficiente que a Administração Fiscal seja capaz de verificar se o lucro contábil/societário foi apurado corretamente (além, é óbvio, se a base de cálculo do IRPJ também o foi). Se há contabilidade regular, com o reconhecimento correto de receitas e despesas (não se questionou isso no caso), a Fiscalização teve totais condições de constatar se por acaso não estariam sendo distribuídos lucros acima da demonstração “através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial” (IN-SRF 93/97, art. 48, § 2º, II). Não parece existir relevância em comparar base de cálculo do IRPJ e lucro contábil/societário, para verificar em detalhes as diferenças de apuração de cada um, se for possível verificar se cada um deles foi calculado corretamente.

Em terceiro lugar, não é porque a escrituração contábil está no regime de competência e a apuração tributária está no regime de caixa que elas não seriam comparáveis. Mesmo se fosse adotado o mesmo regime de reconhecimento de receitas as duas apurações seriam distintas. Mais próximas, sim, mas ainda assim distintas. Bem se vê, então, que a existência de regimes distintos poderia tornar mais trabalhosa a comparabilidade (caso se entenda necessária), mas não a impede.

Nesta parte, é bom consignar que, com a devida vênia, discordamos das razões apresentadas no voto vencedor, de que os resultados contábil, pelo regime de competência, e tributário, pelo regime de caixa, não seriam comparáveis, por se tratarem de objetos distintos, por partirem de sistemáticas de apuração distintas. A única comparação realmente necessária é saber se o lucro contábil é maior que o lucro tributário. Se o for – e tiver sido observada a legislação comercial – poderá ser distribuído, sem tributação, o montante de lucro apurado segundo a legislação comercial. A comparação, então, é possível, já que se limita a comparar dois números, para saber qual é maior.

Em quarto lugar, as próprias regras sinalizam que é não só aceitável, como seria o natural a coexistência do regime de competência para fins contábeis/societários e o regime de caixa para fins tributários, quando este é escolhido. Assim, a IN-SRF 104/1998, que estabelece normas para apuração do lucro presumido com base no regime de caixa, estabelece que, quando esse regime for utilizado, 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 (art. 1º, § 1º). É justamente porque a escrituração contábil na forma da legislação comercial não segue o regime de caixa que é necessário ou adotar o livro caixa, ou fazer o controle mencionado. Caso a escrituração contábil também estivesse no regime de caixa, essas regras seriam despiciendas.

Por fim, vale analisar o argumento de que a coexistência dos dois regimes teria possíveis consequências indesejáveis no caso de mudança do regime de caixa para o

regime de competência para fins tributários. Essa hipótese, regulada pela legislação, acarreta a obrigação de reconhecer no mês de dezembro do ano-calendário anterior àquele em que ocorrer a mudança de regime as receitas auferidas e ainda não recebidas (IN-SRF 345/2003). Perceba-se que se trata de regra que impacta a apuração do IRPJ, CSL, PIS e COFINS. Inicialmente, não é relevante para determinar o montante de lucro passível de distribuição aos sócios. Esse é apurado na contabilidade societária, que não sofre qualquer alteração: estava no regime de competência e nele continuará.

É certo que a legislação prevê que o lucro passível de distribuição com isenção, nas empresas sob o lucro presumido, é o valor da base de cálculo do imposto (diminuída de tributos) ou o lucro apurado na escrituração contábil. Assim, poder-se-ia cogitar que o contribuinte que passasse por essa alteração de regime possivelmente apuraria uma elevada base de cálculo de IRPJ, formada em parte por receitas já reconhecidas na contabilidade e que garantiram um lucro mais elevado, passível de distribuição com isenção. Com isso, seria como se o mesmo lucro fosse distribuído duas vezes, ambas com isenção.

A legislação tributária não parece ter um remédio explícito para essa situação. Talvez fosse bom que tivesse. Não cabe, porém, à Administração e a este CARF criar restrições ou tentativas de soluções para casos excepcionais.

Não só. Tenho dúvidas de que tal problema poderia ocorrer. Isso porque as normas societárias impediriam essa situação. Norma com permissão de distribuição de lucro isento requer a existência do próprio lucro. Como antes visto, a apuração contábil continuaria sem qualquer alteração: estava no regime de competência e nele continuará. Não haverá apuração de lucro em duplicidade. Sem lucro contábil, não haverá o que distribuir, mesmo que a norma tributária autorize a isenção.

Finalmente, mesmo se o problema existisse, ele ordinariamente não acarretaria prejuízos ao Erário. Haveria prejuízo, sim, à sociedade/empresa, que se descapitalizaria, a título de distribuir lucros que não existiriam. Para fins tributários estaria sendo entregue ao sócio ou lucros, ou capital, ambos não tributáveis. Prejuízo ao Erário talvez pudesse ocorrer em alguma hipótese quase teratológica, envolvendo algum planejamento fiscal complexo, que certamente seria condenável por suas circunstâncias concretas, tornando desnecessário que a Administração ou este CARF tente corrigir a legislação, criando restrições e condições inexistentes.

Por todos esses motivos, dou provimento ao recurso voluntário.

Jimir Doniak Junior