



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

<b>Processo nº</b>	19515.001448/2005-91
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2102-01.875 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	12 de março de 2012
<b>Matéria</b>	Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF
<b>Recorrente</b>	TECMAC ENGENHARIA E CONSTRUCOES LTDA
<b>Recorrida</b>	Fazenda Nacional

**ASSUNTO:** Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. VALORES PAGOS ACIMA DO VALOR APURADO NA CONTABILIDADE.

Na sistemática do Lucro Presumido pelo Regime de Competência, quaisquer valores pagos aos sócios que excedam o valor dos lucros apurados, devem ser tributados na pessoa física dos respectivos beneficiários e não na pessoa jurídica.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado digitalmente.*

Giovanni Christian Nunes Campos - Presidente.

*Assinado digitalmente.*

Rubens Maurício Carvalho - Relator.

EDITADO EM: 11/05/2012

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

## Relatório

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto de forma livre o relatório do acórdão da instância anterior de fls. 513 a 522:

Em decorrência de ação fiscal realizada junto ao estabelecimento do contribuinte em epígrafe e, em decorrência de irregularidade apurada, foi lavrado o Auto de Infração, em 13/05/2005, (fls. 429 a 433), do **Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF** no valor de R\$ 1.998.237,37 (o valor inclui multa de ofício e juros de mora, estes calculados até 29/04/2005).

2. Conforme relatado no “Termo de Verificação e Constatação” (fls. 422 a 428), a infração apurada que acarretou o referido lançamento consistiu no seguinte.

3. O Contribuinte no ano-calendário de 2000, optou pela tributação com base no lucro presumido, tendo declarado a título de receita bruta operacional, a importância de R\$ 12.852.890,54.

4. O objeto social do Contribuinte é a construção civil em geral, prestação de serviços de engenharia consultiva de saneamento e empreendimentos imobiliários.

5. O contribuinte intimado, informou que o regime adotado para tributação das importâncias recebidas dos dois maiores clientes era: no caso da Caixa Econômica Federal, regime de caixa e no caso da SABESP, regime de competência “*tributado na emissão da nota fiscal*”.

6. No caso da SABESP, a fiscalização informa que, durante todo o ano-calendário de 2000 o Contribuinte procedeu à tributação das receitas de prestação dos serviços quando da emissão das notas fiscais, exceto para importância de R\$ 2.728.000,00. Esta quantia foi apropriada em dezembro de 2000, antes da emissão das respectivas notas fiscais, que foram emitidas no exercício seguinte, conforme relacionadas abaixo:

Data/Emissão	NF nº	Valor R\$
01/01/2001	1260	333.692,76
01/02/2001	1276	414.254,57
08/03/2001	1280	229.278,43
02/04/2001	1284	720.750,25
03/05/2001	1289	260.404,82
01/06/2001	1293	327.737,53
02/07/2001	1296	539.578,69

7. O Contribuinte em decorrência desta antecipação de receita apurou um lucro líquido, após o IRPJ e a CSLL, de R\$ 2.401.237,23 que lhe possibilitou a distribuição de parte do lucro, no valor de R\$ 1.641.099,31. Esta distribuição do resultado não acarretou a incidência de imposto de renda, em decorrência de previsão legal.

8. Porém, a fiscalização, tirando o efeito deste reconhecimento da receita antecipadamente, apurou o valor real do lucro do ano-calendário de 2000, após o IRPJ e a CSLL, de R\$ 110.336,79. Levantou, também, o resultado considerando o regime de caixa, visto que o Contribuinte deveria optar por um critério uniforme, e chegou ao resultado de R\$ 152.586,10.

9. Em decorrência do constatado, a fiscalização considerou a quantia distribuída como lucro acima do resultado real apurado como sendo pagamento sem comprovação de sua causa, oferecendo à tributação do IRRF. Para o cálculo a fiscalização considerou o lucro apurado pelo regime de caixa, por ser mais favorável ao Contribuinte (valor distribuído R\$ 1.641.099,31 – lucro R\$ 152.586,10 = excesso distribuído R\$ 1.488.513,21). O valor tributado de R\$ 1.488.513,21 foi considerado líquido do IRRF, sendo reajustado para R\$ 2.290.020,32. Este critério foi adotado com base no previsto no artigo 725 do RIR/99.

10. Pela prática de tal irregularidade, foram dados por infringidos os seguintes dispositivos legais: artigos: 662; 674 e Parágrafos e 725, todos do RIR/99 e ADN 4/96.

11. A empresa, tempestivamente, apresentou impugnação protocolada em 13/06/2005 (fls. 441 a 458), fazendo as seguintes colocações:

11.1. diz que a única irregularidade supostamente ocorrida e verificada pela fiscalização resume-se à escrituração do valor de R\$ 2.728.000,00 no mês de dezembro de 2000, conforme o regime de competência, devidos pela SABESP, por empreitada contratada;

11.2. salienta que, a própria fiscalização mencionou que não houve implicações tributárias, por ter sido adotado tal prática, pois, foi antecipado o pagamento do IRPJ e da CSLL;

11.3. declara que optou pela tributação pelo lucro presumido e procedeu à escrituração contábil pelo regime de competência, estando a contabilização, do valor questionado, realizada de maneira correta;

11.4. destaca que “*a falta de emissão de nota fiscal e pagamento no próprio mês de dezembro não tem relevância fiscal, pois, o valor foi declarado e os tributos foram antecipados, conforme cronograma da obra*”;

11.5. alega que nas notas fiscais de nº 1260 e 1276, nos valores de R\$ 333.692,76 e R\$ 414.254,57, emitidas em janeiro e fevereiro de 2001, está indicado que se referem a medições realizadas em dezembro de 2000. Diz que já existia o direito de receber estes valores em dezembro de 2000 e devia ser contabilizado nesse período, mesmo que as notas tenham sido emitidas em janeiro e fevereiro de 2001 e os pagamentos também tenham sido posteriores;

11.6. diz que eventual irregularidade do regime de competência não acarreta lançamento tributário se não houver prejuízo ao fisco, pela postergação do pagamento do imposto. Menciona o Parecer Normativo CST nº 57/79, que interpreta o Decreto-Lei nº 1598/77 que prevê, “*a inobservância do regime de competência na escrituração ou no reconhecimento de lucro, só tem relevância para fins do imposto de renda, quando dela resulte prejuízo ao fisco, traduzido em redução ou postergação do imposto*”;

11.7. diz que, se não tivesse escriturado o valor das notas fiscais relacionadas, em dezembro de 2000, poderia ser constatado pelo fisco a ocorrência de contabilização de receita em exercício posterior e ocasionando prejuízo para fisco pela postergação do pagamento dos tributos. Diz ainda, que existia saldo de caixa e nada impedia que fosse distribuído o lucro apurado contabilmente;

11.8. alega que, a autuação não pode se fundamentar em meras presunções,

declarão de que “*presume-se que o procedimento adotado pela contribuinte (contabilização antecipada de receitas no valor de R\$ 2.728.000,00) teve outro objetivo, qual seja, o de alterar o resultado do período base em questão, para que, com isso, mascarassem os valores pagos aos sócios, cuja denominação foi intitulada de distribuição de lucros*”. Destaca que, em caso de dúvida, a interpretação deve favorecer o contribuinte, conforme preceitua o artigo 112 do CTN;

11.9. informa que está diligenciando junto à SABESP, para obtenção de documentos que comprovam a execução dos serviços, justificando a correta escrituração da receita em 2000. Requer a oportunidade para a juntada de novos documentos que estão sendo levantados. Diz que tal procedimento obedece ao princípio da verdade material, “*diretriz imperativa de todo o procedimento administrativo fiscal*”;

12. É o relatório. Passo ao voto.

Diante desses fatos, as alegações da impugnação e demais documentos que compõem estes autos, o órgão julgador de primeiro grau, ao apreciar o litígio, em votação unânime, julgou procedente o lançamento, mantendo o crédito consignado no auto de infração, considerando que os argumentos da recorrente não foram acompanhadas de provas suficientes e fundamentos legais, para desconstituir o fato de ter sido mera liberalidade da impugnante de reconhecer receitas que iria obter futuramente, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF*

*Ano-calendário: 2000*

*LUCRO CONTÁBIL APURADO EM DESACORDO COM A LEI COMERCIAL E OS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS. DISTRIBUIÇÃO DE PRETENSO LUCRO. PAGAMENTO SEM CAUSA.*

*Antecipação de receita de exercício seguinte, com base somente em contrato firmado com cliente, não se confunde com reconhecimento de resultado pelo regime de competência. O valor distribuído aos sócios como sendo referente ao pretenso lucro apurado em decorrência da antecipação desta receita afronta a lei comercial e, em termos fiscais, caracteriza-se como sendo recursos sem causa a eles entregues. Lançamento mantido.*

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de fls. 526 a 553, ratificando os argumentos de fato e de direito expostos em sua impugnação e requerendo pelo provimento ao recurso e cancelamento da exigência, cujo conteúdo se resume nos seguintes excertos:

- I. A decisão recorrida declara indevidamente a procedência da autuação, eis que não há qualquer infração tributária nem prejuízo ao fisco, sendo que em seu próprio corpo se reconheceu que “realmente não houve prejuízo e não foi realizado lançamento tributário sobre o resultado da empresa” (item 22 da decisão).

- II. A única irregularidade supostamente existente, verificada pela fiscalização,

- 2000, conforme o regime de competência, devidos pela Sabesp, por empreitada contratada.
- III. Observe-se que não há norma comercial ou contábil que impeça a provisão das receitas a receber, consideradas certas e de valor estimado, fundadas em contrato em execução. E, também, existindo suficiente reserva de caixa, nada há que impeça a distribuição do lucro contábil apurado.
- IV. **E, saliente-se: foram realizadas despesas e executados os serviços, logo, devem ser contabilizadas as receitas correspondentes, independentemente de seu pagamento ocorrer em exercício posterior.**
- V. De fato, no corpo das próprias notas fiscais estão indicadas as medições periódicas. Pode se verificar, a exemplo, as notas fiscais nº 1260 e 1276, nos valores R\$ 333.692,76 e R\$ 414.254,57, emitidas em janeiro e fevereiro, respectivamente, e ambas indicando medições realizadas no período de dezembro.
- VI. **Logo, o direito já existia em dezembro de 2000, e deve ser contabilizado nesse período,** mesmo que as notas tenham sido emitidas posteriormente, e que os pagamentos também tenham sido posteriores.
- VII. **Assim, não há qualquer diferença nos resultados fiscais, eis que as receitas contabilizadas em 2000 foram efetivamente recebidas em 2001. O pagamento dos tributos foi antecipado, sem qualquer outra consequência, eis que apenas foi antecipada a contabilização das receitas. O lucro distribuído em 2000 poderia ser igualmente distribuído em 2001, com a diferença que os tributos foram recolhidos antes.**
- VIII. Com efeito, o Parecer Normativo CST nº 57 de 10 de outubro de 1979, que interpreta Decreto-Lei nº 1598/77, aduz que a inobservância do regime de competência na escrituração ou no reconhecimento de lucro, só tem relevância para fins do imposto de renda, quando dela resulte prejuízo ao fisco, traduzido em redução ou postergação do imposto.
- IX. Assim, existindo saldo em caixa, os lucros contabilmente apurados podem ser distribuídos, mesmo que não tenham ocorrido todos os recebimentos. Não se exige a exclusão das contas a receber para a apuração do lucro a ser distribuído.
- X. A distribuição de lucros é um fato, constante de forma transparente na escrituração contábil. O que a autuação presume é a má-fé da recorrente, sob a acusação de supostamente tentar mascarar um resultado contábil para dar a denominação de distribuição de lucros ao que chamou de pagamento sem causa. Mas, como já salientado, a má-fé tem que ser provada, e não meramente presumida. E, ademais, já foi provado que a contabilidade se despe de qualquer má-fé, sendo que a escrituração das receitas foi antecipada em razão da já ocorrida execução dos serviços e realização das despesas correspondentes, tendo como única consequência a antecipação do recolhimento dos tributos.
- XI. Nestas condições, requerendo desde já a conversão do julgamento em diligência perante a SABESP, com a oportunidade para juntada de novos documentos, vem, com fundamento no art. 33 do Decreto 70.235/72, requerer seja acolhido o presente

recurso voluntário, para reformar a decisão recorrida, determinando-se o cancelamento do Auto de Infração, como de direito.

Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para o julgamento de segunda instância administrativa.

É O RELATÓRIO.

## Voto

Conselheiro Rubens Maurício Carvalho.

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim sendo, dele conheço.

Para chegarmos ao cerne da questão discutida nesse Recurso, destaco o seguinte:

### **Do Termo de Verificação Fiscal, excertos das fls. 424 a 427.**

(...) *Quanto à afirmação em relação à SABESP, necessário se faz esclarecer que durante todo o período-base de 2000, a contribuinte procedeu à tributação das receitas de prestação de serviços quando da emissão das notas fiscais, exceto para a importância de R\$ 2.728.000,00, pelo fato de que esta foi apropriada no período-base em questão, portanto, antes da emissão das respectivas Notas Fiscais, conforme relacionadas abaixo: (v. doc, fls. 400/408). (destaquei)*

(...) *Esclarece-se que a importância acima, de R\$ 2.728.000,00, está incluída no valor total declarado de R\$ 12.852.890,54, a título de Receitas de Prestação de Serviços.*

*Analisando-se de uma forma global os procedimentos contábeis e tributários adotados pela contribuinte, leva-se, inicialmente, a concluir que não há nenhuma implicação tributária, afinal de contas, houve até um recolhimento antecipado de IRPJ e CSLL. Mas a realidade dos fatos não é bem assim, pois, presume-se que o procedimento adotado pela contribuinte (contabilização antecipada de receitas no valor de R\$ 2.728.000,00) teve outro objetivo, qual seja, o de alterar o resultado do período-base em questão, para que, com isso, mascarassem os valores pagos aos sócios, cuja denominação foi intitulada de distribuição de lucros. Assim sendo, se não houve apuração de lucros, não se pode considerar os pagamentos feitos aos sócios como se fossem lucros. Os demonstrativos abaixo não deixam qualquer dúvida quanto à esta afirmativa.*

(...) *Pelo exposto acima, conclui-se que os pagamentos efetuados aos sócios a título de distribuição de lucros, no valor de R\$ 1.641.099,31, não encontram-se alicerçados pela contabilidade efetuada pela contribuinte, por não demonstrar a realidade dos fatos, devendo, portanto, prevalecer para efeito de tributação o que determina a legislação pertinente.*

**DO DIREITO:** Artigos 662, 674, § 1º, do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda) aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999, "in verbis":

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/05/2012 por RUBENS MAURICIO CARVALHO, Assinado digitalmente em 11/05/2012 por RUBENS MAURICIO CARVALHO, Assinado digitalmente em 14/05/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Impresso em 23/05/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Art.662. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, não estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, nem integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).*

*Art.674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).*

***§1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º). (destaque original)***

Feito esse levantamento dos fatos, podemos digo com as mesmas palavras da autoridade autuante que a *contabilização antecipada de receitas no valor de R\$ 2.728.000,00 - receitas comprovadas pelo levantamento das Notas Fiscais de fls. 400/408* – levou a uma distribuição de lucros isentos de IR aos sócios acima do valor real segundo o Regime de Competência de acordo com a legislação pertinente.

Saliente-se que inconteste que essa antecipação não trouxe prejuízo de recolhimentos de tributos a pessoa jurídica, na verdade como registrado no TVF, houve uma antecipação de pagamentos dos respectivos tributos de IRPJ e CSLL.

Diante desse panorama, entendo que a fiscalização detectou bem os fatos até aqui narrados, contudo, ao subsumir tais fatos ao §1º do Art.674 do RIR (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º), o fez de forma equivocada, senão vejamos:

A citada norma faz referência *aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa* mas nesse caso, foi comprovada a operação, Notas Fiscais de fls. 400/408, e a sua causa, contrato com a Sabesp, aspectos estes incontestes nos autos.

Dessa forma, entendo que não há como prosperar a autuação pela subsunção equivocada do fato gerador a norma tributária.

Restaria aclarar qual teria sido o enquadramento correto destes fatos na legislação tributária. Assim, entendo que tais fatos subsumem-se ao que diz a Instrução Normativa SRF Nº 093, de 24 de Dezembro de 1997:

#### *LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS*

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

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

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

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

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

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

Ou seja, essa parcela de lucros pagos aos sócios que excederam o valor apurado seguindo a sistemática do Lucro Presumido pelo Regime de Competência, deveriam ser tributados na pessoa física dos respectivos beneficiários (sócios) e não na pessoa jurídica.

Oportuno indicar que essa questão é tratada no Perguntas e Respostas - DIPJ 2011, Lucro Presumido, Questão 030:

030 A isenção de imposto de renda para os lucros distribuídos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido abrange os demais valores por ela pagos ao titular, sócio ou acionista?

Não. A isenção somente abrange os lucros distribuídos, não alcançando valores pagos a outros títulos como por exemplo: pró-labore, aluguéis e serviços prestados, os quais se submeterão à tributação, conforme a legislação que rege a matéria.

No caso desses rendimentos serem percebidos por pessoas físicas serão submetidos à tributação com base na tabela progressiva; no caso de pessoas jurídicas serão considerados como receita operacional, sendo passíveis ou não de tributação na fonte, conforme a hipótese. (grifei)

Pelo exposto, VOTO PELO PROVIMENTO DO RECURSO.

*Assinado digitalmente.*

Rubens Maurício Carvalho - Relator.

CÓPIA