



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

**Processo n°** 19515.008135/2008-15  
**Recurso n°** 884.738 Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-001.862 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de junho de 2012  
**Matéria** Classificação indevida de rendimentos  
**Recorrente** LEO KRAKOWIAK  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 2003

ANTECIPAÇÃO DE LUCROS. ISENÇÃO. POSSIBILIDADE.

São isentos os lucros distribuídos de acordo com a legislação tributária, mesmo que antecipados, desde não ultrapassem o lucro definitivo, apurado ao final do período.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. ISENÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS.

O art. 10 da Lei nº 9.249/95 criou um regime próprio para distribuição de dividendos, distinto do regime de apuração do IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica que realiza o pagamento dos dividendos.

É possível ao contribuinte declarar como isentos os rendimentos provenientes de empresa da qual seja sócio a título de distribuição de lucros ou dividendos.

Caso a empresa seja tributada com base no lucro presumido, poderá ser distribuído lucro superior ao que serviu de base de cálculo da CSLL e do IRPJ, desde que comprovada sua existência por meio de contabilidade regular, de acordo com a legislação comercial, IN 93/97 e Lei nº 9.245/95.

Recurso voluntário provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso. Fez sustentação oral, seu representante legal, Dr. Ricardo Mariz de Oliveira OAB/SP nº 15.759.

(Assinado digitalmente)

**Nelson Mallmann – Presidente.**

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

## Relatório

### 1 Intimação e Verificação Fiscal

O recorrente foi intimado, em 03/11/07, a apresentar comprovantes dos rendimentos declarados como isentos ou não tributáveis, no valor de R\$ 25.190.946,24. Em resposta, informou que esses valores decorriam das seguintes origens:

a) dividendos recebidos do escritório Advocacia Krakowiak, da qual era sócio majoritário, no valor de R\$ 24.682.035,66;

b) dividendos recebidos da empresa Aquarius Empreendimentos e Participações Ltda., no valor de R\$ 500.000,00;

b) juros recebidos do Fundo POUPCASH, do Bank Boston, no valor de R\$ 1.980,56;

d) juros recebidos da conta de poupança do Banco Safra, no montante de R\$ 316,57;

e) dividendos recebidos de Hedging-Griffo, por aplicações em bolsa, no montante de R\$ 6.613,25.

Em relação aos três últimos, a Fazenda considerou suficientes as informações prestadas, mas requereu melhor detalhamento da comprovação dos dividendos recebidos pelo recorrente das empresas Advocacia Krakowiak e Aquarius Empreendimentos e Participações Ltda.

Durante a investigação, foi efetuada diligência junto à empresa Advocacia Krakowiak, na qual foram obtidos os Livros Diário e Razão, a partir dos quais foi apurada a possibilidade de distribuição de lucros acumulados do ano anterior no montante de R\$ 1.685.305,78, além de lucros a distribuir com baseado na base de cálculo do lucro presumido, opção de regime de tributação exercida pela pessoa jurídica, no valor de R\$ 5.709.621,85.

Foi lavrado auto de infração (fl. 1268-1273) no valor de R\$ 11.321.982,33 com base na classificação indevida de rendimentos como isentos, tendo sido o contribuinte notificado em 12/12/08. A transcrição do trecho abaixo, extraído do Termo de Verificação Fiscal (fl. 1256), demonstra a motivação que sustentou o lançamento tributário:

*Assim sendo, para fins de apuração do lucro passível de distribuição pela pessoa jurídica aos sócios, sem a incidência do imposto de renda na fonte e na declaração de imposto de renda da pessoa física, torna-se necessário que tais valores, efetivamente distribuídos, tenham sido contabilmente apurados de forma correta, ficando sujeitos à tributação os valores excedentes.*

No presente caso, para a correta apuração dos valores passíveis de distribuição sem a incidência do imposto, necessário se fazia o levantamento do lucro presumido deduzidos os impostos e contribuições correspondentes, fato que só poderia se concretizar com o decurso do prazo correspondente aos trimestres do ano-calendário de 2003. Como a empresa foi efetuando pagamentos ao sujeito passivo à medida que recebia de seus clientes, os valores assim recebidos não se encontravam ao abrigo da isenção prevista no artigo 10º da Lei nº 9.249/95, posto que não havia, até antes do término do período de apuração, condições de se conhecer o valor do lucro presumido **trimestral** e de todos os impostos sobre ele incidentes.

Vale acrescentar o disposto no art. 90 da Instrução Normativa SRF nº 15 de 06/02/01, "in verbis":

"Art 90 - **Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado de acordo com a tabela progressiva mensal** prevista no art. 24, a título de antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual, os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoa física ou jurídica e os demais rendimentos pagos por pessoa jurídica a pessoa física, tais como:

**XVI — lucros efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, tributados pelo regime do lucro presumido, e escriturados no livro Caixa ou nos livros de escrituração contábil, que ultrapassarem o valor do lucro presumido deduzido dos impostos e contribuições correspondentes ou o valor do lucro contábil e dos lucros acumulados ou reservas de lucros de período-base anteriores."**

Com base nos valores distribuídos pela empresa Advocacia Krakowiak aos sócios — Anexo I (fls. 1258 a 1264) e à luz do art. 9º da IN 15/01, a fiscalização elaborou o Anexo II (fls. 1265 a 1267), onde foram apuradas as seguintes diferenças entre o valor do lucro passível de distribuição sem a incidência de impostos e o efetivamente distribuído:

<b>MÊS</b>	<b>DIFERENÇA APURADA —R\$</b>
JANEIRO/03	5.299.097,22
FEVEREIRO/03	2.700.559,43
MARÇO/03	441.500,00
MAIO/03	362.333,07
JUNHO/03	924.967,00
JULHO/03	711.950,98
AGOSTO/03	2.073.500,00
SETEMBRO/03	965.629,50
OUTUBRO/03	1.706.494,83
NOVEMBRO/03	322.950,00
DEZEMBRO/03	1.837.102,68

De acordo com Contrato Social da empresa Advocacia Krakowiak, o sujeito passivo possuía 99,66% (noventa e nove vírgula sessenta e seis por cento) do capital da empresa,

*cabendo ao ao (sic) mesmo a tributação das seguintes quantias excedentes:*

<b>MÊS</b>	<b>VALOR TRIBUTÁVEL — R\$</b>
JANEIRO/03	5.281.080,29
FEVEREIRO/03	2.691.377,53
MARÇO/03	439.998,90
MAIO/03	361.101,14
JUNHO/03	921.822,11
JULHO/03	709.530,35
AGOSTO/03	2.066.450,10
SETEMBRO/03	962.346,36
OUTUBRO/03	1.700.692,75
NOVEMBRO/03	321.851,97
DEZEMBRO/03	1.830.856,53

*Será lavrado Auto de Infração para o lançamento dos valores apurados acima.*

A base normativa referida pela peça fiscal de autuação foi o art. 662 do RIR/99, em conjunto com o art. 1º da Lei 10.451/02.

### **3 Impugnação**

O recorrente apresentou impugnação tempestiva (fls. 1280-1313), esgrimindo os seguintes argumentos:

a) embora o escritório Advocacia Krakowiak tenha optado pelo regime de tributação com base no lucro presumido, possui contabilidade idônea que em nenhum momento foi infirmada pela fiscalização. A escrituração apresentada confere esteio aos valores distribuídos, demonstrando lucro efetivo superior ao lucro presumido;

b) desde janeiro de 1996 é possível a distribuição isenta de lucro acima do presumido quando comprovada sua existência, correta escrituração e adequada apuração;

c) é considerado isento o lucro distribuído antecipadamente, desde que ao final do exercício o lucro seja confirmado;

d) todas as intimações recebidas pelo recorrente foram atendidas, nenhuma delas abordando o valor dos dividendos, mas apenas a demonstração do seu recebimento pelo recorrente;

e) contribuinte não é sujeito passivo do imposto, vez que a responsabilidade é da fonte pagadora. Tanto o imposto quanto a multa, caso sejam devidos, são devidos pelo escritório Advocacia Krakowiak;

f) o lucro isento deve ser apurado de acordo com a escrituração fiscal da empresa. A autoridade lançadora não apenas deixou de apontar qualquer irregularidade na escrituração da recorrente, como utilizou todos os registros nela contidos para a constituição do crédito tributário;

g) caso seja admitido apenas o lucro presumido como limitador da distribuição isenta, para a definição do montante passível de distribuição isenta deve ser descontado apenas o Imposto de Renda, de acordo com o art. 20 da Lei 8.541/91, e não o IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, como defende a fiscalização;

h) em caso de insucesso dos argumentos anteriores, preconiza que a responsabilidade por juros de mora e multa deve ser excluída, já que a verdadeira descumpridora da legislação tributária foi a empresa que não recolheu os rendimentos na fonte, e o contribuinte agiu de acordo com a lei e com as instruções normativas vigentes à época;

i) os juros de mora não podem incidir sobre a multa, conforme foi confirmado por decisão contemporânea da 2ª Câmara Superior de Recursos Fiscais;

j) a Taxa Selic não é índice válido à atualização do crédito tributário.

No ensejo, o recorrente juntou cópia dos balanços (fls. 1357-1360) e balancetes mensais (fls. 1361-1398) da empresa Advocacia Krakowiak no ano-calendário em questão, além das DARF's (fls. 1324-1355) referentes à comprovação do recolhimento dos tributos devidos à época.

#### **4 Acórdão de Impugnação**

A impugnação foi julgada pela 3ª Turma da DRJ/SP2 que, por unanimidade, manteve integralmente o lançamento tributário (1401-1413). Os fundamentos utilizados pela decisão seguem abaixo sintetizados:

a) o órgão administrativo não é competente para declarar a inconstitucionalidade de leis tributárias;

b) após a entrega da declaração, a responsabilidade da fonte que não reteve o imposto de renda em regime de antecipação deixa de existir, sendo ônus do contribuinte a inclusão desses rendimentos na sua Declaração de Ajuste Anual;

c) embora a pessoa jurídica tenha cumprido as formalidades estabelecidas pela legislação regente, no que diz respeito aos registros fiscais e societários, o que autorizaria a distribuição de lucros em valor superior ao lucro presumido, não levantou balanços trimestrais para apurar o lucro real a distribuir, já que nesse ano-calendário foi realizada, apenas, a apuração anual do resultado;

d) é aplicável a SELIC como índice do juro de mora, bem como sua incidência sobre as multas após o vencimento.

#### **5 Recurso Voluntário**

Não satisfeito com o resultado do julgamento, o contribuinte interpôs tempestivamente recurso voluntário, alinhado nos seguintes fundamentos:

a) a legislação de regência não exige a apuração de balanços trimestrais como condição à distribuição de dividendos isentos, apenas que o valor distribuído decorra de resultado apurado conforme regular escrituração contábil e fiscal;

b) o recorrente apresentou balancetes mensais que comprovam a existência de lucro a distribuir, período ainda menor que o pretensamente exigido;

c) a contabilidade é meio de prova e serve para comprovar fatos. Não é instrumento jurígeno, capaz de criar ou extinguir direitos por si só. Sendo meio de prova, é substituível por qualquer outro meio suficiente de prova, tal como os balancetes apresentados ou Livros Diário e Razão;

d) caso seja mantida a autuação com fulcro na impossibilidade de deduzir o lucro real pela ausência de requisito formal, o lucro passível de distribuição isenta é o lucro presumido deduzido de Imposto de Renda, vez que não há previsão legal da exigência de dedução de qualquer outro tributo para o gozo da isenção;

e) por mera precaução, caso seja mantida a autuação, a responsabilidade pela infração é da empresa, que repassou os dividendos como se isentos fossem;

f) deve ser afastada a incidência de juro sobre multa, devido ao disposto no art. 43, parágrafo único, da Lei 9.430/96, que somente trata de multa isolada.

Antes do julgamento foram entregues memoriais reforçando os pontos principais da defesa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator Rafael Pandolfo

O recurso voluntário atende a todos os requisitos do Decreto-Lei 70.235/72, motivo pelo qual dele conheço.

Inicialmente deve ser observado que, conforme acima relatado, o contribuinte foi autuado pois a fiscalização considerou que este não poderia declarar como isentos os rendimentos percebidos da empresa Advocacia Krakowiak, visto que esta operava pelo lucro presumido e o contribuinte não teria efetuado balanços trimestrais para que pudesse adiantar a distribuição do lucro real.

### 1. Regime tributário da PJ *versus* regime tributário de dividendos

De forma extremamente sintetizada, o lucro pode ser definido como a diferença entre as receitas e despesas em determinado período de tempo. A dimensão do tempo que servirá de recorte à avaliação do resultado tributável de uma empresa dependerá do regime tributário aplicável, a saber: real, presumido ou arbitrado.

No caso em tela, a apuração do lucro presumido decorreu da aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta auferida pela empresa da qual o recorrente é sócio majoritário. Essa é a presunção legalmente entabulada para definição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A periodicidade dessa exação é trimestral, ou seja, a cada trimestre ocorre o evento tributário alusivo à obrigação tributário da CSLL e do IRPJ. Esse é o regime tributário aplicável à pessoa jurídica integrada pelo recorrente e, nessa sistemática, poderia a legislação admitir que apenas o valor oferecido à tributação por presunção (32% da receita bruta, deduzido o valor do IRPJ) fosse distribuído sob a forma de dividendos isentos.

Poderia, mas não o fez. O art. art. 10 da Lei nº 9.249/95, abaixo transcrito, permitiu que os dividendos calculados *com base nos resultados da pessoa jurídica*, mesmo optante pelo lucro presumido, pagos a sócios, ficassem isentos do IRPF, a partir de 1996:

*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.*

A legislação tributária, como se observa, previu um regime próprio para pagamento de dividendos, distinto do regime de tributação da pessoa jurídica. Essa oferece 32% da receita bruta à tributação; o contribuinte, por sua vez, pode receber dividendos isentos em montante superior a esse percentual, desde que a escrituração contábil e fiscal da pessoa jurídica ateste sua existência. A Instrução Normativa SRF nº 93/97, ao esclarecer a redação do art. 10 da Lei 9.245/95, reforça essa premissa, ao estabelecer, em seu art. 48, §2º, que:

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

*§ 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. (grifei)*

Complementando os dispositivos infralegais aplicáveis ao caso em tela, o art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 15/01 reconhece a tributação, pelo IRPF, apenas dos valores distribuídos pela pessoa jurídica aos seus sócios, antecipadamente, que ultrapassem o valor do lucro contábil e do lucro acumulado ou reserva de lucro de períodos anteriores, *in verbis*:

*Art 9º - Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado de acordo com a tabela progressiva mensal prevista no art. 24, a título de antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual, os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoa física ou jurídica e os demais rendimentos pagos por pessoa jurídica a pessoa física, tais como:*

*XVI — lucros efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, tributados pelo regime do lucro presumido, e escriturados no livro Caixa ou nos livros de escrituração contábil, que ultrapassem o valor do lucro presumido deduzido dos impostos e contribuições correspondentes ou o valor do lucro contábil e dos lucros acumulados ou reservas de lucros de período-base anteriores."*

Enfim, como se disse anteriormente ao desvincular o lucro a ser distribuído pela empresa do lucro presumido que serve de base de cálculo para a incidência de IRPJ e CSLL, a lei criou um regime jurídico próprio e autônomo para a distribuição de dividendos, que não mantém conexão lógico-normativa com os elementos informativos do lucro presumido sobre o qual a pessoa jurídica deve recolher o IRPJ e a CSLL.

## 2. Do auto de infração e da decisão recorrida

O auto de infração foi erigido sob a premissa de que a distribuição de dividendos somente poderia ocorrer após cada trimestre de apuração do IRPJ. O equívoco é manifesto.

*A um*, porque o regime tributário de IRPJ e de CSLL da pessoa jurídica sujeita ao lucro presumido é totalmente indiferente ao seu resultado contábil-fiscal, pois corresponde a um percentual raso de sua receita operacional.

*A dois*, porque os valores recebidos pelo recorrente o foram a título de antecipação de dividendos. Antecipação de algo que seria perfectibilizado, ou não, no encerramento do exercício de 2003. Tratando-se de tributação da pessoa física e não da pessoa jurídica, a periodicidade a ser observada para constatação da definitividade dos adiantamentos é aquela desenhada no aspecto temporal da regra-matriz tributária do Imposto sobre a Renda da pessoa física, leia-se, ano civil. Somente nesse momento é que poderá ser verificada a correção do lucro antecipadamente distribuído.

Noutros termos, a antecipação da distribuição de dividendos é a distribuição do lucro antes do termo legal, com base na escrita contábil prévia ao encerramento do período, o que é permitido em nosso sistema jurídico, desde que, ao final do período, o resultado “precarosamente distribuído” seja inferior ou igual ao lucro definitivo, retratado no encerramento do período legalmente fixado.

Nesse contexto, o único requisito exigível à validade da distribuição antecipada de dividendos, sob o ponto de vista lógico, constitucional e infraconstitucional, seria a demonstração da existência de resultado suficiente, existente à época da distribuição, conforme registro contábil. Esse requisito foi atendido pelo recorrente, conforme revelam as tabelas abaixo elaboradas, a partir dos dados que atestam, mês a mês, o valor distribuído e o saldo de lucro a distribuir:

	Mês	jan/03
<b>Informações obtidas nos balancetes da sociedade</b>	Lucro Acumulado não distribuído em meses anteriores	R\$ 1.685.303,78
	Lucro do Mês	<b>R\$ 7.333.199,13</b>
	Receita de Prestação de Serviços	R\$ 8.495.407,79
	Receitas Financeiras	R\$ 6.227,28
	Receitas de Aluguéis	R\$ 8.845,00
<b>Cálculo do IRPJ</b>	Base de cálculo do IRPJ	R\$ 2.733.602,77
	IRPJ e Adicional	R\$ 681.400,69
	IRF	R\$ (128.532,69)
	IRPJ a recolher	<b>R\$ 552.868,00</b>
<b>Cálculo da CSLL</b>	Base de Cálculo da CSL	R\$ 1.034.521,21
	CSL	<b>R\$ 93.106,91</b>
<b>Demonstração do Lucro Distribuído</b>	Lucro do mês passível de distribuição	R\$ 6.687.224,22
	Total passível de distribuição no mês	R\$ 8.372.528,00
	Lucro Distribuído no mês	<b>R\$ 6.984.401,00</b>
	Saldo (excesso) no mês	R\$ 1.388.127,00

	Mês	fev/03
<b>Informações obtidas nos balancetes da sociedade</b>	Lucro Acumulado não distribuído em meses anteriores	R\$ 1.388.127,00
	Lucro do Mês	R\$ <b>2.696.658,89</b>
	Receita de Prestação de Serviços	R\$ 3.895.609,40
	Receitas Financeiras	R\$ 24.637,62
	Receitas de Aluguéis	R\$ 8.845,00
<b>Cálculo do IRPJ</b>	Base de cálculo do IRPJ	R\$ 1.280.077,63
	IRPJ e Adicional	R\$ 318.019,41
	IRF	R\$ (63.244,76)
	IRPJ a recolher	R\$ <b>254.774,65</b>
<b>Cálculo da CSLL</b>	Base de Cálculo da CSL	R\$ 500.955,75
	CSL	R\$ <b>45.086,02</b>
<b>Demonstração do Lucro Distribuído</b>	Lucro do mês passível de distribuição	R\$ 2.396.798,23
	Total passível de distribuição no mês	R\$ 3.784.925,22
	Lucro Distribuído no mês	R\$ <b>2.700.559,43</b>
	Saldo (excesso) no mês	R\$ 1.084.365,79

	Mês	mar/03
<b>Informações obtidas nos balancetes da sociedade</b>	Lucro Acumulado não distribuído em meses anteriores	R\$ 1.084.365,79
	Lucro do Mês	R\$ <b>1.266.215,84</b>
	Receita de Prestação de Serviços	R\$ 1.568.963,80
	Receitas Financeiras	R\$ 20.196,60
	Receitas de Aluguéis	R\$ 8.845,00
<b>Cálculo do IRPJ</b>	Base de cálculo do IRPJ	R\$ 531.110,02
	IRPJ e Adicional	R\$ 130.777,50
	IRF	R\$ (27.317,97)
	IRPJ a recolher	R\$ <b>103.459,53</b>
<b>Cálculo da CSLL</b>	Base de Cálculo da CSL	R\$ 217.317,26
	CSL	R\$ <b>19.558,55</b>
<b>Demonstração do Lucro Distribuído</b>	Lucro do mês passível de distribuição	R\$ 1.143.197,75
	Total passível de distribuição no mês	R\$ 2.227.563,55
	Lucro Distribuído no mês	R\$ <b>441.500,00</b>
	Saldo (excesso) no mês	R\$ 1.786.063,55

	Mês	abr/03
<b>Informações obtidas nos balancetes da</b>	Lucro Acumulado não distribuído em meses anteriores	R\$ 1.786.063,55
	Lucro do Mês	R\$ <b>3.289.407,30</b>

<b>sociedade</b>	Receita de Prestação de Serviços	R\$ 3.793.017,32
	Receitas Financeiras	R\$ 17.319,01
	Receitas de Aluguéis	R\$ 9.780,20
<b>Cálculo do IRPJ</b>	Base de cálculo do IRPJ	R\$ 1.240.864,75
	IRPJ e Adicional	R\$ 308.216,19
	IRF	R\$ (60.317,06)
	IRPJ a recolher	<b>R\$ 247.899,13</b>
<b>Cálculo da CSLL</b>	Base de Cálculo da CSL	R\$ 482.261,29
	CSL	<b>R\$ 43.403,52</b>
<b>Demonstração do Lucro Distribuído</b>	Lucro do mês passível de distribuição	R\$ 2.998.104,66
	Total passível de distribuição no mês	R\$ 4.784.168,20
	Lucro Distribuído no mês	<b>R\$ 2.923.845,25</b>
	Saldo (excesso) no mês	R\$ 1.860.322,95

	Mês	mai/03
<b>Informações obtidas nos balancetes da sociedade</b>	Lucro Acumulado não distribuído em meses anteriores	R\$ 1.860.322,95
	Lucro do Mês	<b>R\$ 1.176.760,96</b>
	Receita de Prestação de Serviços	R\$ 1.470.995,71
	Receitas Financeiras	R\$ 45.262,94
	Receitas de Aluguéis	R\$ 9.780,20
<b>Cálculo do IRPJ</b>	Base de cálculo do IRPJ	R\$ 525.761,77
	IRPJ e Adicional	R\$ 129.440,44
	IRF	R\$ (29.780,95)
	IRPJ a recolher	<b>R\$ 99.659,49</b>
<b>Cálculo da CSLL</b>	Base de Cálculo da CSL	R\$ 231.562,63
	CSL	<b>R\$ 20.840,64</b>
<b>Demonstração do Lucro Distribuído</b>	Lucro do mês passível de distribuição	R\$ 1.056.260,83
	Total passível de distribuição no mês	R\$ 2.916.583,78
	Lucro Distribuído no mês	<b>R\$ 402.053,00</b>
	Saldo (excesso) no mês	R\$ 2.514.530,78

	Mês	jun/03
<b>Informações obtidas nos balancetes da sociedade</b>	Lucro Acumulado não distribuído em meses anteriores	R\$ 2.514.530,78
	Lucro do Mês	<b>R\$ 688.933,05</b>
	Receita de Prestação de Serviços	R\$ 930.474,20
	Receitas Financeiras	R\$ 19.857,64
	Receitas de Aluguéis	R\$ 9.780,20
<b>Cálculo do IRPJ</b>	Base de cálculo do IRPJ	R\$ 327.389,58
	IRPJ e Adicional	R\$ 79.847,40
	IRF	R\$ (17.836,30)

	IRPJ a recolher	R\$ <b>62.011,10</b>
<b>Cálculo da CSLL</b>	Base de Cálculo da CSL	R\$ 141.294,74
	CSL	R\$ <b>12.716,53</b>
<b>Demonstração do Lucro Distribuído</b>	Lucro do mês passível de distribuição	R\$ 614.205,43
	Total passível de distribuição no mês	R\$ 3.128.736,21
	Lucro Distribuído no mês	R\$ <b>924.967,00</b>
	Saldo (excesso) no mês	R\$ 2.203.769,21

	Mês	jul/03
<b>Informações obtidas nos balancetes da sociedade</b>	Lucro Acumulado não distribuído em meses anteriores	R\$ 2.203.769,21
	Lucro do Mês	R\$ <b>1.812.351,25</b>
	Receita de Prestação de Serviços	R\$ 2.427.314,20
	Receitas Financeiras	R\$ 23.324,04
	Receitas de Aluguéis	R\$ 9.780,20
<b>Cálculo do IRPJ</b>	Base de cálculo do IRPJ	R\$ 809.844,78
	IRPJ e Adicional	R\$ 200.461,20
	IRF	R\$ (40.995,61)
	IRPJ a recolher	R\$ <b>159.465,59</b>
<b>Cálculo da CSLL</b>	Base de Cálculo da CSL	R\$ 324.381,94
	CSL	R\$ <b>29.194,37</b>
<b>Demonstração do Lucro Distribuído</b>	Lucro do mês passível de distribuição	R\$ 1.623.691,29
	Total passível de distribuição no mês	R\$ 3.827.460,50
	Lucro Distribuído no mês	R\$ <b>2.089.258,00</b>
	Saldo (excesso) no mês	R\$ 1.738.202,50

	Mês	ago/03
<b>Informações obtidas nos balancetes da sociedade</b>	Lucro Acumulado não distribuído em meses anteriores	R\$ 1.738.202,50
	Lucro do Mês	R\$ <b>2.576.441,34</b>
	Receita de Prestação de Serviços	R\$ 2.934.051,46
	Receitas Financeiras	R\$ 18.108,13
	Receitas de Aluguéis	R\$ 10.018,20
<b>Cálculo do IRPJ</b>	Base de cálculo do IRPJ	R\$ 967.022,80
	IRPJ e Adicional	R\$ 239.755,70
	IRF	R\$ (47.494,92)
	IRPJ a recolher	R\$ <b>192.260,78</b>
<b>Cálculo da CSLL</b>	Base de Cálculo da CSL	R\$ 380.212,51
	CSL	R\$ <b>34.219,13</b>

<b>Demonstração do Lucro Distribuído</b>	Lucro do mês passível de distribuição	R\$ 2.349.961,44
	Total passível de distribuição no mês	R\$ 4.088.163,94
	Lucro Distribuído no mês	<b>R\$ 2.073.500,00</b>
	Saldo (excesso) no mês	R\$ 2.014.663,94

	Mês	set/03
<b>Informações obtidas nos balancetes da sociedade</b>	Lucro Acumulado não distribuído em meses anteriores	R\$ 2.014.663,94
	Lucro do Mês	<b>R\$ 533.417,85</b>
	Receita de Prestação de Serviços	R\$ 937.774,22
	Receitas Financeiras	R\$ 19.405,01
	Receitas de Aluguéis	R\$ 10.018,20
<b>Cálculo do IRPJ</b>	Base de cálculo do IRPJ	R\$ 329.510,96
	IRPJ e Adicional	R\$ 80.377,74
	IRF	R\$ (17.469,67)
	IRPJ a recolher	<b>R\$ 62.908,07</b>
<b>Cálculo da CSLL</b>	Base de Cálculo da CSL	R\$ 329.510,96
	CSL	<b>R\$ 29.655,99</b>
<b>Demonstração do Lucro Distribuído</b>	Lucro do mês passível de distribuição	R\$ 440.853,79
	Total passível de distribuição no mês	R\$ 2.455.517,73
	Lucro Distribuído no mês	<b>R\$ 965.629,50</b>
	Saldo (excesso) no mês	R\$ 1.489.888,23

	Mês	out/03
<b>Informações obtidas nos balancetes da sociedade</b>	Lucro Acumulado não distribuído em meses anteriores	R\$ 1.489.888,23
	Lucro do Mês	<b>R\$ 3.691.909,32</b>
	Receita de Prestação de Serviços	R\$ 4.997.171,07
	Receitas Financeiras	R\$ 16.152,00
	Receitas de Aluguéis	R\$ 10.018,20
<b>Cálculo do IRPJ</b>	Base de cálculo do IRPJ	R\$ 1.625.264,94
	IRPJ e Adicional	R\$ 404.316,24
	IRF	R\$ (76.753,20)
	IRPJ a recolher	<b>R\$ 327.563,04</b>
<b>Cálculo da CSLL</b>	Base de Cálculo da CSL	R\$ 1.625.264,94
	CSL	<b>R\$ 146.273,84</b>
<b>Demonstração do Lucro Distribuído</b>	Lucro do mês passível de distribuição	R\$ 3.218.072,44
	Total passível de distribuição no mês	R\$ 4.707.960,67
	Lucro Distribuído no mês	<b>R\$ 3.071.942,00</b>
	Saldo (excesso) no mês	R\$ 1.636.018,67

	Mês	nov/03
--	-----	--------

<b>Informações obtidas nos balancetes da sociedade</b>	Lucro Acumulado não distribuído em meses anteriores	R\$ 1.636.018,67
	Lucro do Mês	R\$ <b>(125.235,07)</b>
	Receita de Prestação de Serviços	R\$ 203.594,81
	Receitas Financeiras	R\$ 15.020,93
	Receitas de Aluguéis	R\$ 9.118,20
<b>Cálculo do IRPJ</b>		
	Base de cálculo do IRPJ	R\$ 89.289,47
	IRPJ e Adicional	R\$ 20.322,37
	IRF	R\$ (6.055,48)
	IRPJ a recolher	R\$ <b>14.266,89</b>
<b>Cálculo da CSLL</b>		
	Base de Cálculo da CSL	R\$ 89.289,47
	CSL	R\$ <b>8.036,05</b>
<b>Demonstração do Lucro Distribuído</b>		
	Lucro do mês passível de distribuição	R\$ (147.538,01)
	Total passível de distribuição no mês	R\$ 1.488.480,66
	Lucro Distribuído no mês	R\$ <b>352.950,00</b>
	Saldo (excesso) no mês	R\$ 1.135.530,66

As tabelas acima elaboradas demonstram que, em nenhum momento foi distribuído lucro sem respaldo em (a) reserva de lucro de período-base anterior e/ou (b) lucro apurado no mês de distribuição. A apuração trimestral do lucro efetivo, de seu turno, como não poderia ser diferente (sob o ponto de vista lógico-matemático) reafirma a suficiência do resultado disponível, em cada trimestre, à distribuição, conforme revela a planilha abaixo:

<b>1º Trimestre</b>	Lucro Acumulado não distribuído em meses anteriores	R\$ 1.685.303,78
	Lucro do Período	R\$ 10.227.220,20
	Lucro passível de distribuição	R\$ 11.912.523,98
	Lucro distribuído	R\$ 10.126.460,43
	Lucro Acumulado para os meses posteriores	R\$ <b>1.786.063,55</b>
<b>2º Trimestre</b>	Lucro do Período	R\$ 4.668.570,91
	Lucro passível de distribuição	R\$ 6.454.634,46
	Lucro distribuído	R\$ 4.250.865,25
	Lucro Acumulado para os meses posteriores	R\$ <b>2.203.769,21</b>
<b>3º Trimestre</b>	Lucro do Período	R\$ 4.414.506,52
	Lucro passível de distribuição	R\$ 6.618.275,73
	Lucro distribuído	R\$ 5.128.387,50
	Lucro Acumulado para os meses posteriores	R\$ <b>1.489.888,23</b>
<b>4º Trimestre</b>	Lucro do Período	R\$ 5.068.829,83
	Lucro passível de distribuição	R\$ 6.558.718,06
	Lucro distribuído	R\$ 5.261.727,68

Lucro Acumulado para os meses posteriores

R\$ 1.296.990,38

No caso ora analisado, o recorrente comprovou, mediante “balancetes de verificação” e Livros Diários e Razão (devidamente registrados e autenticados), que o lucro apurado, efetivo, superou o valor correspondente ao lucro presumido que serve de base de cálculo apenas para o recolhimento dos tributos devidos pela pessoa jurídica optante por esse regime tributário. A dúvida recairia sobre quais são os requisitos exigidos pela legislação contábil e comercial para a distribuição antecipada de lucros, matéria atualmente regida pelo Código Civil de 2002, através dos enunciados abaixo reproduzidos:

**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.*

**Art. 1.180.** *Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.*

*Parágrafo único.* *A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.*

**Art. 1.181.** *Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.*

*Parágrafo único.* *A autenticação não se fará sem que esteja inscrito o empresário, ou a sociedade empresária, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios.*

**Art. 1.183.** *A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.*

*Parágrafo único.* *É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado.*

**Art. 1.184.** *No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.*

*§ 1º Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação.*

§ 2º Serão lançados no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária.

**Art. 1.186. O livro Balancetes Diários e Balanços será escriturado de modo que registre:**

**I - a posição diária de cada uma das contas ou títulos contábeis, pelo respectivo saldo, em forma de balancetes diários;**

**II - o balanço patrimonial e o de resultado econômico, no encerramento do exercício.**

*Art. 1.188. O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo.*

*Parágrafo único. Lei especial disporá sobre as informações que acompanharão o balanço patrimonial, em caso de sociedades coligadas.*

*Art. 1.189. O balanço de resultado econômico, ou demonstração da conta de lucros e perdas, acompanhará o balanço patrimonial e dele constarão crédito e débito, na forma da lei especial.*

*Art. 1.190. Ressalvados os casos previstos em lei, nenhuma autoridade, juiz ou tribunal, sob qualquer pretexto, poderá fazer ou ordenar diligência para verificar se o empresário ou a sociedade empresária observam, ou não, em seus livros e fichas, as formalidades prescritas em lei.*

*Art. 1.194. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e mais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados.*

A esse respeito, é preciso referir que a decisão da DRJ confirma a regularidade e a idoneidade da escrituração, conforme pode ser apurado pelo seguinte trecho transcrito (fl. 1858, Volume VII):

***Verifica-se que a pessoa jurídica de fato cumpriu todas estas formalidades estabelecidas pela legislação no que tange ao livro Diário e poderia ter efetuado a distribuição de lucros em valor superior ao lucro presumido, deduzidos os tributos e contribuições, desde que houvesse efetuado as demonstrações contábeis ao longo do período-base conforme exige a legislação e não somente no final do ano-calendário como foi feito.***

Como se verifica, a manutenção do auto de infração decorreu, exclusivamente, da ausência de balanço trimestral, e não da insuficiência de resultado disponível. Com o devido respeito à r. decisão recorrida, essa interpretação do ordenamento parece equivocada, sobretudo no caso em tela, pois:

- a) restou demonstrada a existência de resultado suficiente à distribuição ocorrida, conforme levantamentos mensais;
- b) a fiscalização reconheceu a regularidade da escrituração da pessoa jurídica que realizou o pagamento dos dividendos recebidos pelo recorrente, não só quanto à forma como quanto ao conteúdo;
- c) não existe enunciado legal ou infralegal que condicione a regularidade da distribuição de dividendos antecipados à apuração de balanços trimestrais, no caso de pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido;
- d) o art. 48, §8º, da IN 93/97 apenas prevê que a distribuição de dividendos que não encontre respaldo em balanço acarretará a tributação desses valores. Assim, eventuais antecipações que não encontrem guarida no encerramento do exercício estarão sujeitas ao IRPF. Até esse momento (31/12), a única exigência válida é a existência de resultado suficiente à distribuição;
- e) mesmo que existisse fundamento normativo, a exigência hipotética de balanço deve observar a necessidade de elucidação dos fatos contábeis por ele retratados; no caso em tela, há comprovação de que os dividendos recebidos eram dotados de fundamento contábil que denotasse resultado suficiente, até o momento em que ocorreu a distribuição. Se os demais registros contábeis apresentados já demonstram essa realidade, a restrição ao enquadramento dos rendimentos no art. 10 da Lei nº 9.249/95 revela-se não apenas inconciliável com qualquer interpretação teleológica, como incompatível com o princípio da proporcionalidade (subprincípio da necessidade). Sobre a interação entre os subprincípios da necessidade e da adequação, versa o Ministro Gilmar Mendes:

*O subprincípio da adequação (Geeignetheit) exige que as medidas interventivas adotadas mostrem-se aptas a atingir os objetivos pretendidos. O subprincípio da necessidade (Notwendigkeit oder Erforderlichkeit) significa que nenhum meio menos gravoso para o indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução dos objetivos pretendidos.*

*Em outros termos, o meio não será necessário se o objetivo almejado puder ser alcançado com a adoção de medida que se revele a um só tempo adequada e menos onerosa. Ressalte-se que, na prática, adequação e necessidade não têm o mesmo peso ou relevância no juízo de ponderação. Assim, apenas o que é adequado pode ser necessário, mas o que é necessário não pode ser inadequado. Pieroth e Schlink ressaltam que a prova da necessidade tem maior relevância do que o teste da adequação. Positivo o teste da necessidade, não há de ser negativo o teste da adequação. Por outro lado, se o teste quanto à necessidade revelar-se negativo, o resultado positivo do teste de adequação não mais poderá afetar o resultado definitivo ou final.*

Processo nº 19515.008135/2008-15  
Acórdão n.º **2202-001.862**

**S2-C2T2**  
Fl. 1.916

---

*(MENDES, Gilmar. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, n.º 5, agosto, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 02 de março de 2012.)*

No presente caso atinge-se por outro meio à mesma finalidade, sem prejuízo da Administração e do contribuinte, devendo este método ser aceito sob pena de violação do subprincípio da necessidade.

Sendo assim, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para reconhecer a isenção pleiteada e desconstituir integralmente o lançamento.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo