Carf analisa tributação de lucro distribuído superior ao presumido

Nesta semana trataremos dos precedentes do CARF relativos à tributação do montante distribuído a título de lucros em valor superior àquele que serviu de base de cálculo do IRPJ da pessoa jurídica sujeita ao regime do Lucro Presumido.

O artigo 10 da Lei n. 9.249/95[1] estabeleceu que os lucros ou dividendos serão distribuídos com isenção de IRRF e não serão tributáveis pelos seus beneficiários desde que tenham sido "calculados com base nos resultados apurados" pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

Entende-se por resultado apurado aquele amparado pela escrituração contábil feita de acordo com a legislação comercial.

Logo, a escrituração contábil é o meio de comprovação de que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto ao amparo do regime adotado pela pessoa jurídica – seja ele lucro real ou presumido.

Se o lucro distribuído for maior do que o escriturado contabilmente, ainda há a possibilidade de distribuição do saldo das reservas de lucros ou lucros acumulados de períodos anteriores, como reconhece a Receita Federal do Brasil (RFB) em atos infralegais que regeram o tema: art. 51 da Instrução Normativa SRF n. 11/96[2], art. 48 da Instrução Normativa SRF n. 93/97[3], art. 141 da Instrução Normativa RFB n. 1.515/14[4] e art. 238 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17[5].

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

A principal alteração dos referidos dispositivos normativos diz respeito à consequência na hipótese em que não haja lucros acumulados ou reservas de lucros para suportar o montante dos valores distribuídos. Diferentemente dos dispositivos anteriores que estabeleciam a tributação do excesso de lucros distribuídos de acordo com a tabela progressiva do IRPF, o art. 238 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17 estabelece que o regime aplicável ao excesso na distribuição de lucros será o do art. 61 da Lei n. 8.981/95, isto é, imposto de renda exclusivo na fonte, à alíquota de 35%, por pagamento sem comprovação de causa.

A despeito de possíveis controvérsias acerca de tal enquadramento, é importante notar que o art. 22, inciso VII da Instrução Normativa RFB n. 1.500/14, com a redação conferida pela Instrução Normativa RFB n. 1.869/19, inclui o excesso de lucros distribuídos a pessoa física dentre os rendimentos sujeitos à tabela progressiva do IRPF, com retenção na fonte como antecipação do devido no ajuste anual, em postura incompatível com o regime de tributação exclusiva na fonte mencionado no parágrafo anterior.

Será interessante notar como a fiscalização e os precedentes administrativos se posicionarão em futuras auditorias em vista da antinomia apontada no âmbito dos atos normativos editados pela própria RFB.

Feitas as principais considerações sobre o cenário legal e normativo aplicável, passamos à análise dos precedentes do CARF.

Percebe-se que as decisões reconhecem que lucros distribuídos em excesso ao lucro presumido que serviu de base para o cálculo do IRPJ são isentos de tributação, desde que devidamente comprovados com base na escrituração contábil do contribuinte.

Os pontos enfrentados na jurisprudência relacionam-se aos elementos necessários à comprovação da existência de lucro e à prova da higidez da escrituração contábil que lastreia a distribuição, estando a seguir analisados.

Ausência de autenticação prévia de Livros Contábeis
No âmbito do CARF, é possível verificar que a autenticação do Livro Diário após o início do procedimento fiscal tem sido uma das principais causas para que as autoridades fiscais entendessem que não havia escrituração contábil regular apta a fundamentar a apuração do resultado.

Segundo tal entendimento, ocorreria a perda da espontaneidade em virtude da extemporaneidade da autenticação do Livro Diário. Nessa linha, os autos de infração foram mantidos, por unanimidade, nos Acórdãos 2301-004.462 (28/01/16), 2301-004.464 (28/01/16), 2301-004.668 (10/05/16), 2202-003.649 (21/09/16), 2201-003.521 (16/03/17), 2401-005.777 (02/10/18), 2401-005.778 (02/10/18), 2401-005.830 (06/11/18), 2401-005.829 (06/11/18), 2401-005.873 (08/11/18), 2202-005.011 (12/03/19), 2402-007.517 (07/08/19); por maioria, no Acórdão 2401-001.338 (20/08/19); e por voto de qualidade no Acórdão 2401-005.294 (06/03/18).

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Da análise desses e de outros acórdãos sobre o mesmo mérito é possível identificar que diferentes elementos são considerados para atestar a imprestabilidade da escrituração contábil apresentada pelo contribuinte como meio de prova dos lucros distribuídos.

Vícios formais na escrituração
No Acórdão 2201-003.521 (16/03/17) foi apresentado o argumento de que a escrituração contábil foi assinada por pessoa não habilitada, uma vez que o responsável legal que assinou o Livro Diário não era responsável legal ao tempo em que ele deveria ter sido escriturado.

No Acórdão 2401-005.769 (13/09/18) a turma manteve a autuação por conta da ausência de cumprimento de diversas formalidades, inclusive a ausência de assinatura das peças contábeis por profissional habilitado e por sócio da pessoa jurídica.

Já no Acórdão 2202-004.614 (04/07/18) o auto de infração foi mantido, por unanimidade, em função da falta de apresentação do Termo de Encerramento do Livro Diário, assim como pela falta de apresentação do Livro Diário.

Por fim, nos Acórdãos 2201-005.620 (10/10/19) e 2202-005.632 (08/10/19) a fundamentação para não aceitação da escrituração foi a ausência de formalidades no Livro Diário e a divergência dos lançamentos deste com os do Livro Razão.

Inconsistências da escrituração com obrigações acessórias
Nos Acórdãos 2401-005.777, 2401-005.830, 2401-005.829 e 2202-005.011, além da intempestividade da autenticação dos Livros Contábeis, foi constatado que existiam inconsistências entre a escrituração contábil e a DIPJ entregue. Tal aspecto também foi apontado como um dos elementos a afastar a tese do contribuinte no Acórdão 2002-001.312 (24/07/19).

Insuficiência de documentação comprobatória
A insuficiência de documentos comprobatórios a darem lastro aos registros contábeis foi fundamento para que fossem mantidos, por unanimidade, os autos de infração nos Acórdãos 2401-005.779 (02/10/18) e 2201-005.468 (11/09/19).

Diante do exposto, nota-se que as decisões do CARF têm sido no sentido de que não incidirá tributação sobre os lucros ou dividendos distribuídos em valor superior à base de cálculo do Lucro Presumido, desde que a escrituração contábil (i) esteja devidamente autenticada nos registros competentes; (ii) tenha sido elaborada nos termos da legislação comercial e esteja amparado em documentação hábil; e (iii) não apresente inconsistências com valores informados em obrigações acessórias (mormente a DIPJ, atualmente ECF).

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Vale ressaltar que os acórdãos analisados se referem a períodos nos quais a escrituração contábil era feita em Livros Contábeis físicos, sendo que a sua autenticação se dava nas Juntas Comerciais. Tal cenário mudou com a instituição da Escrituração Contábil Digital ("ECD"), que compreende a versão digital dos Livros Contábeis, é assinada e entregue digitalmente no âmbito do SPED, nos termos da Instrução Normativa RFB n. 1.774/17.

Este texto não reflete a posição institucional do Carf, mas, sim, uma análise dos seus precedentes publicados no site do órgão, em estudo descritivo, de caráter informativo, promovido pelos seus colunistas.

---

[1] Lei n. 9.249/95: "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".

[2] Instrução Normativa SRF n. 11/96: "Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou créditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual. (…)

§ 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".

[3] Instrução Normativa SRF n. 93/97 (não mais em vigor): "Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual. (…)

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

§ 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.”.

[4] Instrução Normativa RFB n. 1.515/14: “Art. 141. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013.(…)

§ 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. (…)

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos dos incisos I a IV do parágrafo único do art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 2013.”

[5] Instrução Normativa RFB n. 1.700/17: “Art. 238. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013. (…)

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRRF:

I – o valor da base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

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

§ 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 o valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a 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. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.”.

Date Created
11/12/2019

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.