

Carf analisa ID dos lucros distribuídos no Lucro Presumido Caixa



Alexandre Evaristo Pinto
conselheiro do Carf

Na coluna desta semana, abordaremos os precedentes do Carf acerca da

tributação ou não pelo IRPF dos valores distribuídos a título de lucros que ainda não foram tributados na pessoa jurídica em virtude da adoção da sistemática de apuração do Lucro Presumido pelo regime de caixa.

Ao tratar da vedação ao regime do Lucro Presumido para as pessoas jurídicas que tiverem receita bruta superior a R\$ 78 milhões no ano-calendário anterior, o artigo 13, §2º, da Lei n. 9.718/98¹ determina que tal limite será considerado segundo o regime de competência ou de caixa ², observado o critério adotado pela pessoa jurídica.

Como consequência de tal previsão, nota-se que na sistemática de apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido, a pessoa jurídica pode optar por apurá-lo pelo regime de competência ou pelo regime de caixa.

Nesse sentido, os artigos 215, §9º, e 223 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17 ³ estabelecem que o lucro presumido será determinado pelo regime de competência ou de caixa, sendo que a pessoa jurídica que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa deverá indicar, nesse livro, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

Com relação aos documentos que deverão ser mantidos pela empresa optante pelo Lucro Presumido, o parágrafo único do artigo 45 da Lei n. 8.981/95 ⁴ prevê que a manutenção da escrituração contábil não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Embora a legislação tributária não preveja obrigatoriedade de escrituração contábil para as pessoas jurídicas tributadas na sistemática do Lucro Presumido segundo o regime de caixa, vale destacar que o



artigo 1179 do Código Civil⁵ estabeleceu tal obrigatoriedade ao empresário e às sociedades empresárias.

Ainda que não houvesse uma norma expressa antes do Código Civil instituindo tal obrigatoriedade, o artigo 10 da Lei n. 9.249/95⁶ já induzia a necessidade de escrituração contábil para que os lucros ou dividendos pudessem ser distribuídos com isenção de IRRF e fossem considerados como não tributáveis pelos seus beneficiários, uma vez que o referido dispositivo legal se referia aos “lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados”, sendo que a apuração de resultados advém da escrituração contábil, que é feita de acordo com o regime de competência, nos termos do art. 177 da Lei das Sociedades por Ações.⁷

O cerne da discussão deste artigo decorre exatamente da assimetria entre o resultado contábil que serviu de base para apuração dos lucros pelo regime de competência e a base de cálculo do Lucro Presumido no regime de caixa, que foi utilizada para a tributação do IRPJ.

Como consequência, há autuações das autoridades fiscais em casos em que o montante distribuído a título de lucros apurados contabilmente foi superior à base de cálculo do IRPJ na sistemática do Lucro Presumido pelo regime de caixa.

No âmbito do Carf, é possível identificar acórdãos com entendimentos distintos. No acórdão 2202-003.018 (10/03/2015), entendeu-se, por voto de qualidade, que não seria possível a fruição da isenção sobre os lucros distribuídos diante da incongruência entre a tributação pelo Lucro Presumido pelo regime de caixa e o uso da contabilidade pelo regime de competência para distribuição de lucros. No caso em análise, o relator ⁸ menciona que a empresa não mantinha contas específicas em sua contabilidade para controlar os valores efetivamente recebidos, o que poderia revelar um descumprimento das obrigações contábeis ⁹.

Houve declaração de voto ¹⁰, na qual restou claro que não há vedação legal a tal tratamento tributário assimétrico, bem como no referido caso a contabilidade estava regular, de modo que o lucro foi apurado corretamente.

No acórdão 2201-003.677 (07/06/2017), decidiu-se, por maioria de votos, que não há incidência do IRPF sobre os valores distribuídos aos sócios, excedentes ao lucro presumido da pessoa jurídica, quando a fonte pagadora é tributada pelo lucro presumido segundo a sistemática do regime de caixa, desde que a escrituração contábil da empresa aponte a existência de lucro superior ao presumido.

No voto vencido ¹¹, o relator destaca o seu entendimento de incompatibilidade entre a tributação pelo regime de caixa e a distribuição de resultados contábeis de acordo com o regime de competência. Por outro lado, no voto vencedor ¹², o redator designado assinala que tal incongruência é garantida em lei ¹³, sendo que o critério para distribuição do lucro é a existência do próprio lucro contábil.

Por sua vez, no acórdão 2301-005.492 (07/08/2018), decidiu-se, por voto de qualidade, que a isenção dos lucros distribuídos não se aplica quando a tributação pelo lucro presumido ocorre com base no regime de caixa e o lucro contábil tenha sido apurado sob o regime de competência.

No voto vencedor ¹⁴, o redator designado assevera que a isenção do artigo 10 da Lei n. 9.249/95



somente se aplica quando o lucro presumido seja apurado sob o mesmo fundamento do lucro contábil, isto é, pela aplicação do princípio da competência, pois essa era a única possibilidade de apuração no lucro presumido quando do advento da norma legal. Ademais, manifestou o entendimento de que o reconhecimento contábil de receitas de empresas imobiliárias deveria ser necessariamente pelo regime de caixa por conta do artigo 30 da Lei n. 8.981/95.

Por sua vez, no voto vencido [15](#) e em declaração de voto [16](#), foi ressaltado que o artigo 30 da Lei n. 8.981/95 é norma tributária, não devendo ser utilizada para fins de escrituração contábil. Ademais, destacou-se que houve uma opção do legislador por permitir a distribuição com isenção dos resultados apurados, independentemente de eles terem sido totalmente ofertados à tributação [17](#). Caso contrário, se somente fosse permitida a distribuição com isenção dos resultados integralmente tributados, acabariam os incentivos à tributação pelos regimes do Lucro Presumido e Simples Nacional.

Nessa linha, o entendimento manifestado no voto vencido e na declaração de voto é no sentido de que somente poderia haver tributação pelo IRPF dos lucros distribuídos, na hipótese em que a fiscalização conseguisse comprovar que os resultados apurados foram fraudulentos ou irreais, o que não aconteceu no caso analisado.

Mais recentemente, a Câmara Superior (acórdão 9202-007.835) deu provimento ao recurso especial do procurador para reformar o já mencionado acórdão 2201-003.677 (07/06/2017), decidindo, por maioria de votos, que a apuração do lucro presumido, tributado pela pessoa jurídica, e o lucro excedente ao presumido, apurado com base na escrituração, devem observar o mesmo critério de reconhecimento de receitas.

O voto vencido [18](#) do acórdão 9202-007.835 acolheu as mesmas razões de decidir do voto vencedor do acórdão 2201-003.677 [19](#), enquanto o voto vencedor do acórdão da Câmara Superior [20](#) adotou os mesmos fundamentos do voto vencido do acórdão reformado [21](#).

Diante do exposto, nota-se que há decisões em sentidos diferentes. Embora não exista previsão legal de que haverá isenção de IRPF sobre apenas os lucros distribuídos efetivamente tributados, é possível verificar que tal assimetria incomodou parte dos conselheiros, na medida em que, nos precedentes analisados, há sempre votos vencedores e vencidos, além de declarações de voto.

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 colonistas.

[1](#) Lei n. 9.718/98: “Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (...)”



§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido”.

[2](#) Sobre os regimes de competência e caixa na legislação tributária, ver Polizelli, Victor Borges. *O Princípio da Realização da Renda – Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPJ* – Série Doutrina Tributária Vol. VII – São Paulo: IBDT e Quartier Latin, 2012, p. 180-185.

[3](#) Instrução Normativa RFB n. 1.700/17: “Art. 215. (...)

§ 9º O lucro presumido e o resultado presumido serão determinados pelo regime de competência ou de caixa. (...)Art. 2

23. A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa deverá indicar, nesse livro, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese prevista neste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma prevista na 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 de 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 prevista neste 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 previsto neste artigo sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do IRPJ e da CSLL com o acréscimo de juros de mora e de multa de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação específica”.

[4](#) Lei n. 8.981/95: “Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I – escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II – Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;



III – em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.”

[5](#) Código Civil: “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”.

[6](#) 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”.

[7](#) Lei n. 6.404/76: “Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.”

[8](#) Conselheiro Antonio Lopo Martinez.

[9](#) Em 24/10/2019, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais analisou o Recurso Especial do contribuinte e emitiu a Resolução 9202-000.232, pela qual houve conversão do recurso em diligência à câmara recorrida, para complementação do exame de admissibilidade do Recurso Especial, com retorno dos autos ao relator, para prosseguimento.

[10](#) Conselheiro Jimir Doniak Junior.

[11](#) Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

[12](#) Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

[13](#) “... por haver expressa legislação que permita ao Recorrente a apuração da tributação devida sobre suas receitas ser realizada com base no regime de caixa e a escrituração contábil, com consequente apuração do lucro, com base no regime de competência ...”

[14](#) Conselheiro João Maurício Vital.



[15](#) Conselheiro Wesley Rocha.

[16](#) Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

[17](#) Consta da declaração de voto o seguinte excerto da obra de José Luiz Bulhões Pedreira (Imposto de Renda. Rio de Janeiro: APEC Editora, 1969, Seção 7-2): “Lucro distribuído pressupõe, por conseguinte, lucro realizado pela pessoa jurídica que o distribui. Ou, como diz o DL 5.844, art. 8º, lucro distribuído é rendimento que, antes de pertencer a essa categoria já constitui lucro sujeito a tributação proporcional em poder da pessoa jurídica que o distribui. Não é necessário que tenha sido efetivamente tributado. Basta que, por sua natureza, se caracteriza como tributável na pessoa jurídica. Por exemplo: se a pessoa jurídica goza de isenção de imposto proporcional e esta isenção não aproveita aos seus sócios, os seus lucros embora não tenham sido efetivamente tributados, quando distribuídos integram a categoria comentada”.

[18](#) Conselheira Patrícia Silva.

[19](#) Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

[20](#) Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

[21](#) Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

Date Created

13/11/2019