



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10280.721293/2010-05
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-006.246 – 2ª Turma
Sessão de 29 de novembro de 2017
Matéria IRPF
Recorrente LUIZ AFONSO DE PROENÇA SEFER
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO. ACÓRDÃO COM VÁRIAS FUNDAMENTAÇÕES AUTÔNOMAS ENTRE SI.

Havendo no acórdão recorrido mais de uma fundamentação, cada uma delas classificadas como suficiente para manter o entendimento do Colegiado recorrido, deve o recurso se insurgir contra todas, sob pena de sua interposição se tornar inútil face a impossibilidade de alteração do resultado do julgamento.

SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

O Recurso Especial da Divergência somente deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

Hipótese em que a situação enfrentada no acórdão apresentado como paradigma é diferente da situação enfrentada no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Ana Paula Fernandes, que conheceu do recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira e Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado contra o Contribuinte para cobrança de Imposto de Renda Pessoa Física, decorrente do fato de, supostamente ter o contribuinte classificado erroneamente rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual como sendo rendimentos isentos e não tributados. Justificou o contribuinte que tais rendimentos seriam isentos pois se referiam a montante de lucros distribuídos pelas duas empresas dos quais é sócio.

O lançamento abrange o ano calendário 2005.

Após um longo período de fiscalização, lançou-se o crédito tributário em razão de infrações que foram assim descritas no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 2458 e seguintes:

Instado a se manifestar sobre a origem do montante consignado como isento na DIRPF do AC 2005, o contribuinte afirmou ter recebido R\$12.996.039,07, a título de lucros, das seguintes empresas:

<i>Hospital Júlia Sefer</i>	<i>R\$10.038.617,24</i>
<i>Hospital Dr. Antônio Affonso Rodrigues Filho</i>	<i>R\$ 2.957.421,83</i>

Já de acordo com as DIPJs do AC 2005, os valores distribuídos como lucros atingiram R\$1.095.398,37:

<i>Hospital Júlia Sefer</i>	<i>R\$ 519.598,53</i>
<i>Hospital Dr. Antônio Affonso Rodrigues Filho</i>	<i>R\$ 575.799,84</i>

...

Segundo dispõe a Instrução Normativa nº 11, de 1997 (art. 48, § 2º) e o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 04/96 (itens I e II), no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, poderá ser distribuído, a partir de janeiro de 1996, a título de lucros, sem incidência do imposto, o valor correspondente à diferença entre o lucro presumido e os valores correspondentes ao imposto de renda da pessoa jurídica, à

contribuição social sobre o lucro e à contribuição para a seguridade social (Cofins) e Pis/Pasep.

Ressalva, ainda, o mesmo Ato Declaratório que a parcela dos lucros 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, mas desde que a empresa demonstre, por meio 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 para o qual houver optado.

Entretanto, ressalte-se que a escrituração deve ser regular, ou seja, baseada em registros permanentes e respaldada em documentação hábil. A elaboração de balanços posteriores à distribuição dos lucros isentos, para justificá-los, não é considerada suficiente.

...

O sujeito passivo assevera que recebeu lucros acumulados desde 1997, mas nenhuma DIPJ retificadora foi transmitida. Ou seja, continua a valer as declarações regularmente apresentadas e, obviamente, os valores registrados como lucros distribuídos, saldo de caixa e bancos, aplicações financeiras, forma de escrituração etc.

As declarações com incorreção deveriam, uma a uma, ter sido retificadas "oportuno tempore". Com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial, o eventual lucro efetivo superior ao distribuído deveria ser acumulado em conta específica e posteriormente distribuído. Mas, evidentemente, as DIPJs deveriam espelhar a real situação contábil da empresa.

...

E ainda que fosse possível o procedimento adotado pelo contribuinte, o que se admite aqui apenas para argumentar, o critério de apurar a parcela dos lucros excedente do valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, distribuída sem a incidência do imposto, não poderia ser adotada, haja vista a escrituração contábil não ter sido feita com observância da lei comercial.

Os livros ou fichas do Diário devem conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 2º).

Para que os registros das operações gravadas no livro Diário possam produzir efeitos jurídicos, há necessidade da

autenticação no órgão competente. Todos os livros Diário, relativos aos anos 1997 a 2005, não foram autenticados.

Destituída de credibilidade evidencia-se a escrituração contábil. Primeiro, porque os livros Diário não foram até hoje autenticados. Com efeito, ausente essa cautela, o livro pode ser produzido a qualquer momento. Segundo, porque os valores nele apostos não são verdadeiros, como demonstrarei. Terceiro, porque fazem parte dos lucros acumulados receitas e rendimentos de aplicações financeiras não tributadas.

...

Ao longo do processo e atendendo as intimações do fiscal, o contribuinte juntou vasta documentação abrangendo todo o período em que supostamente o lucro foi obtido e acumulado. Foram juntados documentos fiscais, contábeis, bancários e recibos particulares, todos expressamente citados (relação documento x fls do processo) no relatório elaborado pela DRJ.

O contribuinte apresentou impugnação reiterando seu argumento de serem os rendimentos isentos e de que os valores distribuídos à título de lucros por suas empresas foram apurados e acumulados ao longo de anos. Assim, considerando que não há na legislação prazo para distribuição desses lucros, que embora não tenha cumprido todas as formalidades de registro de seus livros contábeis foi exaustivamente demonstrada pelas provas apresentadas a existência desses e ainda que as pessoas jurídicas (após autuação) efetuaram o recolhimento da integralidade dos tributos apurados, deve ser o lançamento cancelado na sua integralidade.

Segundo o contribuinte, as provas juntadas comprovam:

mm) Que assim, restou comprovada:

mm1 - Em primeiro lugar a existência dos lucros nas fontes pagadoras, de tal forma que a maior parte se encontrava depositado em Instituições Financeiras, conforme se comprova com cópia dos extratos bancários anexados;

mm2 - Em segundo lugar a efetiva distribuição de lucros, evidenciadas e comprovadas com as retiradas através de cheques ou através de TED's, conforme acima relatado;

mm3 - Que para os valores pagos em moeda corrente a conta "Caixa" das duas empresas dispunham à época de saldo suficiente para satisfazer os pagamentos;

mm4 - Que é estranho é que toda a documentação ora apresentada na impugnação foi apresentada à fiscalização, que durante dois anos, desde quando iniciou os trabalhos cada vez intimava pedindo mais documentos, e mesmo assim, diante de tantas provas materiais, entendeu que deveria lavrar o Auto de Infração ora impugnado;

mm5 - Mais estranho ainda, é que se tratando do mesmo Setor da Delegacia da Receita Federal do Brasil não levou em conta os Autos de Infração lavrados exatamente contra as duas empresas que realizaram a distribuição de lucros, e ainda pior, entendeu que o lucro que poderia ser distribuído seria somente tomando por base as Receitas declaradas no ano de 2005;

mm6 – que é bom lembrar que a distribuição de lucros isenta de Imposto de Renda nas declarações de imposto de renda das pessoas físicas dos sócios, não tem prazo previsto no art. 10, da Lei nº 9.249/95;

mm7 – que o Sr. Auditor evidenciou em seu relatório as receitas declaradas, e ainda as Receitas Financeiras decorrentes de aplicações, e mesmo assim, desconsiderou tais valores, que serviram justamente para formar os lucros existentes nos Balanços Patrimoniais das empresas;

mm8 – que é pacífico que as provas materiais se sobrepõem às formalidades, e no caso em tela, aquelas (provas materiais) não deixam quaisquer dúvidas da existência de lucros em valor bem maior do que a presunção demonstrada pela fiscalização;

mm9 – Que há de se convir que o fato das empresas distribuidoras dos lucros haverem optado por tributação com base no Lucro Presumido, não significa dizer que o lucro se restringiu ao cálculo utilizado para pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

A Delegacia de Julgamento, por maioria, manteve o lançamento, vencida a relatora que entedia haver provas suficientes para comprovar a efetiva existência do lucro, razão pela qual o princípio da verdade material deveria prevalecer sobre as formalidades exigidas pelas normas contábeis.

Recurso Voluntário juntado às 3.708/3.719.

A 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, por unanimidade de votos ratificou a decisão da DRJ e negou provimento ao recurso. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2005

*DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES
EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO.*

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.

Recurso Negado

Inconformado com a decisão o contribuinte apresentou Recurso Especial de divergência. Citando como paradigma o acórdão 2202-002.104, questiona o entendimento do Colegiado que concluiu que "ainda que esteja comprovada a existência dos lucros a

distribuição não pode ser feita sem a incidência do imposto sobre o acréscimo patrimonial na pessoa física (IRPF) caso a escrituração contábil da empresa possua alguma inconsistência técnica".

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pugnando pelo não conhecimento do recurso por ausência de similitude fática entre os julgados e no mérito requer a improcedência do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento:

Em sede contrarrazões a Fazenda Nacional pugna pelo não conhecimento do recurso especial tendo em vista que não há divergência de interpretação entre acórdão recorrido e paradigma por ausência de identidade fática das situações objeto de análise. Esclarece a recorrida:

Ocorre que o acórdão recorrido fundamentou que a escrituração contábil é instrumento imprescindível para comprovar “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”.

Por sua vez, o apontado acórdão paradigma, não obstante também abordar a questão de valores supostamente advindos de distribuição de lucros, não tem a mesma peculiaridade relativa à tributação de valores excedentes ao lucro presumido. Naquela oportunidade, entendeu a fiscalização que o contribuinte deixou de comprovar a existência de lucros na empresa e a respectiva distribuição desses resultados.

Mesmo que o julgado paradigma tenha mencionado a possibilidade de se fazer prova por outros meios, cumpre observar que as situações não se assemelham por existir previsão expressa na legislação que determine uma forma específica de comprovação do lucro acumulado da empresa que justifique a distribuição de lucros a maior em caso de opção pelo lucro presumido. Tal regra consta do art. 51 da Instrução Normativa nº 11/96 c/c art. 48 da Instrução Normativa 93/97, que serviram de embasamento ao julgado recorrido.

Conforme descrito no relatório, a autuação versa sobre exigência de imposto de renda sobre rendimentos recebidos pelo contribuinte à título de participação nos lucros das empresas em que é sócio. A fiscalização reclassificou tais valores como tributados, pois uma vez tendo sido distribuído lucro em montante superior ao apurado pela empresa no regime presumido, esses deveriam ser comprovados e justificados, inclusive por meio da escrituração contábil nos moldes em que exigido pela lei comercial.

No caso paradigmático, acórdão nº 2202-002.104, também temos lançamento de imposto de renda. A situação fática analisada se trata de Acréscimo Patrimonial a Descoberto onde o contribuinte não logrou êxito em demonstrar a origem dos valores. O caso também envolveu questão relativa a comprovação da existência de lucro na fonte pagadora a justificar os valores apontados como isentos da declaração. E, analisando este ponto, o relator concluiu:

Os fatos registrados na escrita contábil possuem fé pública e podem ser opostos ao fisco, se revestidos das formalidades. Confira-se:

"Decreto-lei 1598 de 1977:

Art. 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1ª - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais."

Isto não significa de só contabilidade comprovar os fatos sustentados pelo Recorrente. Não se comprovando os fatos pela escrita contábil, como entendeu a fiscalização, por não merecer fé a escrita, cabia ao interessado utilizar outros meios de prova para comprovar o fato pretendido.

Embora de fato não seja possível identificar no caso paradigma em quais circunstâncias o lucro foi distribuído - se lucros excedentes ou não de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido - e qual seria o vício/problema constatado pela fiscalização e que tenha levado a invalidação das informações prestadas - se a ausência de registro dos livros ou outro ponto - o que temos é um entendimento que deve ser interpretado de forma ampla, ou seja: independente da razão que motivou a invalidade da escrita contábil, ao contribuinte sempre é possível comprovar a existência de lucros distribuídos por meio de outros elementos de prova.

Com isso o fato de o acórdão recorrido tratar de uma distribuição onde o lucro efetivo foi maior do que o apurado para o regime da pessoa jurídica, em nada afetaria o entendimento do colegiado paradigmático.

De toda forma, ainda que superada a argumentação acima, entendo que o recurso não pode ser conhecido.

Em primeiro lugar parte-se de uma premissa equivocada de que há nos autos decisão transitada em julgado acerca da efetiva demonstração da existência de lucros nas duas pessoas jurídicas envolvidas. Digo equivocada pois, salvo manifestação da relatora vencida no acórdão da DRJ, nenhum dos outros conselheiros - o redator do voto vencedor da DRJ ou a relatora da turma *a quo* - fizeram essa afirmação. Analisando o inteiro teor de ambas decisões

não temos qualquer conclusão dessas no sentido de que os documentos apresentados pelo contribuinte foram suficientes para comprovar a existência de lucros.

Destaca o recorrente o seguinte parágrafo do acórdão recorrido:

Com efeito, embora bem argumentado pela relatora do voto vencido a quo, que "No caso em tela, o sujeito passivo apresentou toda a documentação das empresas das quais participa como sócio, em atendimento aos Termos de Intimação, o que significa dizer que manteve em boa guarda e ordem até mesmo daqueles que já havia decorrido o prazo decadencial", verifica-se da análise dos autos que a documentação contábil apresentada pelo contribuinte não se presta a confirmar a distribuição lucros excedentes à base de cálculo do imposto, uma vez que a escrituração contábil não observou a legislação pertinente, posto que os Livros Diário das respectivas empresas não foram autenticados no órgão competente.

Entendo que pela leitura do texto não é possível concluir que o colegiado *a quo* tenha firmado sua convicção acerca da efetiva comprovação dos lucros, especialmente se considerarmos o volume e complexidade de informações apresentadas em contrapartida ao conteúdo eminentemente teórico da decisão proferida.

Neste cenário, submetendo os fatos à apreciação do colegiado paradigmático teríamos exatamente o mesmo resultado para o julgamento, com a manutenção do lançamento fiscal.

Por fim, vale destacar que a relatora do acórdão recorrido ao fundamentar seu voto utiliza como razões de decidir os argumentos da decisão proferida pela DRJ. Vale citar pela relevância:

Com relação ao que seria escrituração contábil feita com observância da legislação comercial, que demonstrasse que o lucro efetivo foi maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, no caso, lucro presumido, transcrevo excertos do voto vencedor a quo, os quais ratifico e utilizo como fundamentos para julgar o mérito.

"45. A escrituração possível, no caso, de permitir tal demonstração, e prevista pela lei comercial, é o Livro Diário. As pessoas jurídicas deveriam comprovar (e assim intentou-se) não somente a escrituração tempestiva do livro diário, como demonstrar, com bases nestes livros, o auferimento do lucro efetivo que desse respaldo à distribuição excedente.

46. Reza a legislação que os livros ou fichas do Diário deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 2º).

47. A fim de se valer da norma isentiva, e em consonância com o que prescreve o art. 111, II, do CTN, que prevê a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de

isenção, deveria as pessoas jurídicas, também, a fim de se ver consideradas detentoras de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, declarar com fidelidade em suas demonstrações fiscais, seus reais valores contábeis.

48. E, com base no art. 138 do CTN, constata-se que a correção de qualquer irregularidade na escrituração contábil poderia ser efetuada, com vistas a permitir a distribuição de lucros, desde que promovida antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração

49. No presente caso os contribuintes (PJ) não registraram, após escrituração, os livros (diário) que pretendiam utilizar para provar lucros efetivos (acumulados e de anos anteriores a 2005) diferentes dos fiscais, razão pela qual já se tornam inabilitados para a distribuição pretendida. Adicionalmente, declararam valores de receita inferiores (não declarando suas receitas financeiras) aos que supostamente escriturou. Mesmo considerando a eventual autuação da omissão das receitas financeiras, não se pode inferir que os livros contábeis e as DIPJs tornaram-se regulares em função da autuação fiscal. E, por fim, não corrigiu as irregularidades apontadas (nos livros comerciais e nas declarações fiscais) antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, tanto que alega que (a pessoa jurídica) foi alvo de autuação fiscal. Desta forma, não cabe a isenção para os lucros distribuídos que ultrapassaram o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 10).

50. Cabe observar que não há confusão entre pessoa física e jurídica. A lei tributária condiciona a distribuição de lucros aos sócios à observância de condições específicas pela pessoa jurídica. Não cumpridas as condições, não cabe a distribuição pela pessoa jurídica. Ou seja, diferentemente do que afirma o Impugnante, a pessoa física do sócio será sim prejudicada pelo não atendimento da lei pela pessoa jurídica.

Notamos, em especial pela transcrição do item 49, que o lançamento foi mantido por três razões: 1) as respectivas pessoas jurídicas não registraram, após escrituração, seus livros, 2) declararam valores de receitas inferiores aos que foram escriturados e ainda 3) não sanaram os vícios apontados (fiscais e contábeis) antes do início da ação fiscal.

Neste cenário, ainda que no mérito fosse dado provimento ao presente recurso para declarar que a ausência de registro dos livros comerciais pudesse ser suprida por meio da apresentação de outras provas, o acórdão recorrido possuiu outras fundamentações que sustentariam a validação do lançamento e contra esses não se interpôs recurso.

Assim, diante do exposto, deixo de conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Declaração de Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

Discordo do voto da Ilustre Conselheira Relatora apenas quando à fundamentação do não conhecimento do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, razão pela qual votei pelas conclusões.

O apelo foi interposto em 16/03/2016, portanto já na vigência do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, que assim estabelece:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (grifei)

Em face de tamanha clareza, não há que se falar em dar interpretação divergente à lei tributária, quando estão em confronto incidências diversas, cada qual tratada por legislação específica.

No caso do acórdão recorrido, interpretando-se o **art. 10, da Lei no 9.249, de 1995**, e o **art. 51 da Instrução Normativa nº 11, de 1996**, manteve-se a tributação dos valores recebidos pelo Contribuinte a título de lucros, de empresa optante pelo Lucro Presumido, na parte excedente à base de cálculo do imposto diminuída dos tributos, já que a empresa não possuía escrituração contábil com observância à lei comercial. Confira-se os respectivos trechos do **acórdão recorrido**:

Ementa

"DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO.

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.

Recurso Negado"

Voto

"A isenção dos lucros distribuídos está prevista no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

(...)

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:

(...)

*Como se percebe, a isenção da distribuição em valor que exceda 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).*

*Em suma, a empresa enquadrada no regime de Lucro Presumido está autorizada a distribuir lucros excedentes à base de cálculo do imposto, diminuído dos impostos e contribuições devidas, **desde que demonstrado, através de escrituração contábil com observância das normas legais, 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.*

(...)

*Com efeito, embora bem argumentado pela relatora do voto vencido a quo, que "No caso em tela, o sujeito passivo apresentou toda a documentação das empresas das quais participa como sócio, em atendimento aos Termos de Intimação, o que significa dizer que manteve em boa guarda e ordem até mesmo daqueles que já havia decorrido o prazo decadencial", verifica-se da análise dos autos que a documentação contábil apresentada pelo contribuinte não se presta a confirmar a distribuição lucros excedentes à base de cálculo do imposto, uma vez que **a escrituração contábil não observou a legislação pertinente, posto que os Livros Diário das respectivas empresas não foram autenticados no órgão competente.**"*

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte visa rever o **critério de comprovação da possibilidade de distribuição do lucro em valor superior ao limite legal**, que a seu ver não teria de se restringir à escrituração efetuada com observância à lei comercial, e sim admitir outros meios de prova.

Ora, se no acórdão recorrido está claro que o critério de comprovação aplicado foi aquele estabelecido na legislação tributária - art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 51, §2º, da IN SRF nº 11, de 1996 - o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência jurisprudencial teria de ser representado por julgado em que, interpretando-se essa mesma legislação - **que trata de limite de isenção para lucros distribuídos por empresa optante pelo Lucro Presumido** - fosse adotada solução diversa, relativamente ao critério de prova da possibilidade de distribuição de lucros acima do limite.

Entretanto, o paradigma indicado pelo Contribuinte - Acórdão nº 2202-002.104 - não atende a esse requisito, já que nele não se discute a matéria tratada no acórdão recorrido - exigência de **Imposto de Renda Pessoa Física sobre o excedente de lucros recebidos de pessoa jurídica optante pelo Lucro Presumido**. Com efeito, o paradigma trata de exigência relativa a **Imposto de Renda Pessoa Física no caso de acréscimo patrimonial a descoberto, apurado mediante o confronto de origens e aplicações de recursos**, incidência esta regida por legislação diversa daquela que orientou o recorrido. Confira-se os respectivos trechos do acórdão paradigma, nº 2202-002.104:

Ementa

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

APD - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. LUCRO EMPRESARIAL. DISTRIBUIÇÃO

Os lucros empresariais distribuídos podem justificar o acréscimo patrimonial a descoberto na pessoa física do sócio, na qualidade de rendimentos não sujeito ao imposto, mas é necessário comprovar a efetiva existência dos lucros na sociedade e a distribuição aos sócios e acionistas."

Relatório

"Trata-se de Recurso Voluntário da decisão da 6ª Turma de Julgamento da DRJ de Curitiba/PR, que manteve a autuação do Imposto de Renda de Pessoa Física IRPF, dos anos calendários de 2006, 2007 e 2008, sobre:

1) APD acréscimo patrimonial a descoberto;

2) Omissão de ganhos líquidos no mercado de renda variável – operação 'daytrade';

3) Falta de recolhimento do imposto sobre ganhos líquidos no mercado de renda variável – operações realizadas na bolsa de valores, mercadorias de futuros e assemelhadas.

(...)

No decorrer do procedimento fiscal foi apurado acréscimo patrimonial a descoberto (anos calendário 2006, 2007 e 2008).

Intimado o contribuinte não comprovou a origem dos recursos para justificar o acréscimo patrimonial ocorrido nos meses março, abril, maio, junho agosto, outubro de novembro do ano-

calendário de 2006, outubro e novembro do ano-calendário de 2007 e janeiro do ano calendário de 2008;

Apurou-se também falta de recolhimento do imposto sobre ganhos líquidos no mercado da renda variável (anos-calendário de 2006, 2007 e 2008). O contribuinte operou no mercado da renda variável - mercado de futuros, conforme extratos que apresentou.

Entretanto, não efetuou o pagamento do imposto incidente sobre os ganhos líquidos apurados em alguns períodos (janeiro, março/2008 e maio/2008).

Impugnação a fls. 1514/1548.

Decisão recorrida a fls. 1555/1561, com ciência em 02/08/2011, julgou improcedente a impugnação parcial apresentada, mantendo o crédito tributário, uma vez que restou caracterizada a omissão de rendimentos pela variação patrimonial a descoberto, demonstrada nos autos pela fiscalização.

Recurso Voluntário a fls. 1749/1774, protocolado em 29/08/2011, sustenta, em síntese, que a justifica o acréscimo patrimonial pela distribuição de lucros da sociedade da qual é titular com 50% do capital. Esses valores distribuídos aos sócios não são tributados e assim foram declarados pelo Recorrente."

Assim, a ementa e o relatório do paradigma em momento algum tratam da problemática abordada no acórdão recorrido - **tributação do excedente de lucros recebidos de pessoa jurídica optante pelo Lucro Presumido**. Com efeito, a única referência a lucros verificada no relatório do paradigma é a alegação, por parte do Contribuinte, no sentido de que o acréscimo patrimonial a descoberto poderia ser justificado pelos lucros que teriam sido recebidos da empresa da qual é sócio, declarados como isentos.

Nesse passo, obviamente que, no paradigma, qualquer referência a critério de comprovação de lucro nada teria em comum com a discussão travada no acórdão recorrido, já que os julgados em confronto trataram de incidências diversas, cada qual regida por legislação específica. No caso de comprovação de lucros, para efeito de regularização de APD - Acréscimo Patrimonial a Descoberto, obviamente que o foco é na efetiva distribuição ao fiscalizado e não em eventual limite a que está sujeita a empresa optante pelo Lucro Presumido.

Corroborando a assertiva de que o acórdão paradigma não tratou da problemática contida no acórdão recorrido, colaciona-se o respectivo voto:

"Cuida-se da exigência sobre 1) APD acréscimo patrimonial a descoberto; 2) Omissão de ganhos líquidos no mercado de renda variável – operação “daytrade”; 3) Falta de pagamento do imposto sobre ganhos líquidos no mercado de renda variável – operações realizadas na bolsa de valores, mercadorias de futuros e assemelhadas.

(...)

O recorrente somente se insurge no Recurso contra a apuração do APD.

(...)

Pois bem vamos ao exame do APD.

Embora se cuide de acréscimo patrimonial, a fiscalização determinou inicialmente que o contribuinte comprovasse a efetiva distribuição de lucros declarados não sujeito ao imposto, em 31.12.2006 = CR\$ 815.500,00; em 31.12.2007 = R\$ 1.200,000,00.

Sustenta o Recorrente que o dinheiro em casa decorre dos lucros distribuídos da empresa FIASINI, ded que é titular com 50% não sujeito ao imposto na pessoa física do autuado.

A autuação e a decisão recorrida, em exaustiva análise, com planilhas e cálculos pelas alegações feitas na impugnação, entendeu que o Recorrente não comprovar a existência de lucros na empresa e a distribuição desses resultados.

(...)

Nas razões de recurso, o Recorrente volta a insistir nos argumentos desenvolvidos na impugnação.

Não há dúvida sobre a isenção, na pessoa física, dos lucros distribuídos aos sócios pela empresa. Não se questiona esse argumento, o fato é saber se existe lucro e se foi distribuído.

A dialética discursiva costuma empolga a argumentação, mas não se pode esquecer do aspecto material, a prova dos fatos alegados.

Faz meras alegações, não traz qualquer elemento de prova, ainda que incendiário, do fato alegado.

Não se negou a distribuição de lucros da empresa ou mesmo dos empréstimos para justificar o APD. O que se negou e não se admitiu foi a justificativa pela falta de prova material da existência de lucros e a distribuição, o mesmo ocorrendo com o empréstimo.

Não basta alegar, precisa comprovar confrontar e contrariar os cálculos e as planilhas elaborados pela fiscalização e pela decisão recorrida na apuração do APD, apontar o defeito, com provas.

*O julgador não é nenhum expert em contabilidade, cálculos, planilhas e nem perito das partes. **Se o interessado não faz prova do que alega, da regularidade da escrita contábil, da existência e da distribuição de lucros,** não há como reconhecer o direito alegado, ainda que tenha alguma razão.*

Não veio para os autos sequer uma planilha para demonstrar e contrariar os cálculos do APD e explicar quais valores quer justificar.

A confusão patrimonial ainda é uma constante na atividade empresarial, não se consegue separar as pessoas – natural e jurídica com os direitos e as obrigações distintos.

Boa parte dos operadores do direito tributário ainda desconhece a estreita ligação dos fatos, com os registros contábeis e a tributação.

Os fatos registrados na escrita contábil possuem fé pública e podem ser opostos ao fisco, se revestidos das formalidades. Confirase:

Decreto-lei 1.598 de 1977:

(...)

*Isto não significa de só contabilidade comprovar os fatos sustentados pelo Recorrente. Não se comprovando os fatos pela escrita contábil, como entendeu a fiscalização, por não merecer fé a escrita, **cabia ao interessado utilizar outros meios de prova para comprovar o fato pretendido.**"*

Assim, conforme já se antecipara na presente declaração, não há no voto do paradigma qualquer referência à legislação que orientou o acórdão recorrido. As referências a eventual distribuição de lucros, no caso em que se discute APD - Acréscimo Patrimonial a Descoberto, dizem respeito à efetiva apuração e distribuição ao fiscalizado, sem adentrar-se à eventual questão do limite legalmente imposto ao Lucro Presumido, já que esta não foi a incidência tributária tratada no paradigma.

Quanto às razões de decidir constantes do acórdão recorrido, que a Relatora entende constituírem razões adicionais autônomas, na verdade são posicionamento derivados da própria aplicação da legislação tributária que orientou esse julgado. Ditos fundamentos não seriam próprios de figurarem no paradigma, tendo em vista que, repita-se, este não tratou da mesma legislação que orientou o recorrido.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo