



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

Processo nº 10320.721473/2017-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.829 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de novembro de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente ILSON MATEUS RODRIGUES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ENFRENTAMENTO DAS RAZÕES RECURSAIS. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Eventual discordância quanto à qualidade dos argumentos lançados na decisão de primeira instância não dá ensejo ao acolhimento de preliminar de cerceamento de defesa e consequente nulidade daquele julgado, mas sim à interposição de recurso voluntário.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

IRPF. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS EXCEDENTE AO LUCRO PRESUMIDO. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO POR MEIO DE ESCRITURAÇÃO COMERCIAL. FORMALIDADES.

Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual. No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, poderá ser distribuída, sem incidência de imposto, parcela de lucros ou dividendos excedentes, 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

pelo lucro presumido. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, que deverá conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetido à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio.

ESCRITURAÇÃO DO LIVRO DIÁRIO. REGISTRO E AUTENTICAÇÃO. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares, devem ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio até antes do início da ação fiscal, sob pena de perda da espontaneidade.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (Suplente Convocada), Andrea Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar o relatório já elaborado em ocasião anterior, pela 3ª Turma da DRJ/SDR e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 601/604):

O interessado impugna lançamento do imposto de renda, onde foram tributados lucros distribuídos, excedentes ao lucro presumido ou ao lucro efetivo disponível.

Comprovado, relativos aos anos-calendário 2012 (R\$ 29.170.478,56) e 2013 (R\$ 55.159.160,04), recebidos da empresa Tocantins Participações e Empreendimentos Ltda, resultando em imposto de R\$ 23.172.085,32.

O contribuinte declarou haver recebido da Tocantins Participações e Empreendimentos Ltda. rendimentos isentos, a título de lucros, nos seguintes valores:

AC	CNPJ da Fonte Pagadora	Nome da Fonte Pagadora	Valor (R\$)
2012	01.603.379/0001-97	Tocantins Part. e Empreend. Ltda.	29.853.000,00
2013	01.603.379/0001-97	Tocantins Part. e Empreend. Ltda.	55.958.656,56

A Tocantins optara pelo regime de lucro presumido. Os lucros distribuídos aos sócios superaram o lucro presumido nos anos de 2012 e 2013, como evidencia a tabela abaixo:

Período de Apuração	Receita Bruta	Lucro Presumido (32%)
1º Trimestre de 2012	10.295.492,62	3.294.557,64
2º Trimestre de 2012	10.264.891,15	3.284.765,17
3º Trimestre de 2012	10.837.290,78	3.467.933,05
4º Trimestre de 2012	11.586.579,85	3.707.705,55
Total	42.984.254,40	13.754.961,41
1º Trimestre de 2013	11.378.820,23	3.641.222,47
2º Trimestre de 2013	12.220.490,84	3.910.557,07
3º Trimestre de 2013	12.760.250,83	4.083.280,27
4º Trimestre de 2013	14.015.165,57	4.484.852,98
Total	50.374.727,47	16.119.912,79

No curso da fiscalização foram prestadas informações divergentes quanto ao lucro distribuído ao sócio:

Ano	DIRPF	DIPJ	Contabilidade	Resp. ¹ Ao TIF em 3/2/17
2012	29.853.000,00	27.611.451,86	27.593.084,48	32.130.368,39
2013	55.958.656,56	55.958.656,56	55.958.656,56	55.958.656,56
¹ Informação prestada pela Tocantins em resposta ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 24/01/2017.				

De acordo com as informações prestadas, teriam sido distribuídos lucros acumulados de períodos anteriores. Em diligência, a Tocantins foi intimada a apresentar os livros contábeis dos períodos em que se teria formado a reserva de lucros. Em atendimento, a empresa apresentou livro Diário de 2011. Justificou não apresentar os livros contábeis dos anos anteriores alegando que já teriam sido descartados e que pelo decurso do prazo quinquenal não mais poderiam ser exigidos.

O autuante julgou não terem sido apresentados documentos hábeis a comprovar a existência de lucro a distribuir disponível, superior ao lucro presumido (líquido de impostos e contribuições) nos anos-calendário 2012 e 2013. O livro diário de 2011 somente foi registrado na Junta Comercial depois do

Processo nº 10320.721473/2017-31
Acórdão n.º **2401-005.829**

S2-C4T1
Fl. 684

início da fiscalização. Estava também desacompanhado dos demonstrativos financeiros, que foram apresentados em folhas separadas. Não foram apresentados os livros contábeis dos anos anteriores em que se teria formado o saldo de lucro acumulado.

O lucro que poderia ser distribuído aos sócios em 2012 e 2013 sem incidência do imposto de renda foi calculado como a seguir:

Período de Apuração	Receita Bruta sujeita ao percentual de 32%	Base de Cálculo do IRPJ e CSLL	CSLL Apurada	IRPJ à Alíquota de 15%	IRPJ Adicional	IRPJ Apurado	PIS	COFINS	Lucros a Distribuir
1º Trimestre de 2012	10.295.492,62	3.294.557,64	296.510,19	494.183,65	323.455,76	817.639,41	66.920,70	308.864,78	1.804.622,56
2º Trimestre de 2012	10.264.891,15	3.284.765,17	295.628,87	492.714,78	322.476,52	815.191,29	66.721,79	307.946,73	1.799.276,48
3º Trimestre de 2012	10.837.290,78	3.467.933,05	312.113,97	520.189,96	340.793,30	860.983,26	70.442,39	325.118,72	1.899.274,70
4º Trimestre de 2012	11.586.579,85	3.707.705,55	333.693,50	556.155,83	364.770,56	920.926,39	75.312,77	347.597,40	2.030.175,50
Total	42.984.254,40	13.754.961,41	1.237.946,53	2.063.244,21	1.351.496,14	3.414.740,35	279.397,65	1.289.527,63	7.533.349,24

Período de Apuração	Receita Bruta sujeita ao percentual de 32%	Base de Cálculo do IRPJ e CSLL	CSLL Apurada	IRPJ à Alíquota de 15%	IRPJ Adicional	IRPJ Apurado	PIS	COFINS	Lucros a Distribuir
1º Trimestre de 2013	11.378.820,23	3.641.222,47	327.710,02	546.183,37	358.122,25	904.305,62	73.962,33	341.364,61	1.993.879,89
2º Trimestre de 2013	12.220.490,84	3.910.557,07	351.950,14	586.583,56	385.055,71	971.639,27	79.433,19	366.614,73	2.140.919,75
3º Trimestre de 2013	12.760.250,83	4.083.280,27	367.495,22	612.492,04	402.328,03	1.014.820,07	82.941,63	382.807,52	2.235.215,82
4º Trimestre de 2013	14.015.165,57	4.484.852,98	403.636,77	672.727,95	442.485,30	1.115.213,25	91.098,58	420.454,97	2.454.449,43
Total	50.374.727,47	16.119.912,79	1.450.792,15	2.417.986,92	1.587.991,28	4.005.978,20	327.435,73	1.511.241,82	8.824.464,89

Considerando que a participação do contribuinte na Tocantins era de 9,06% do capital social, o lucro excedente ao lucro presumido, tributável na declaração da pessoa física, foi calculado como a seguir:

AC	CPF do Sócio	Lucros a Distribuir (1)	Participação no Capital Social (2)	Lucros Distribuídos (3)	Parcela Isenta (3) = (1) x (2)	Diferença a Lançar (3)-(4)
2012	225,840,133-04	7.533.349,24	9,06%	29.853.000,00	682.521,44	29.170.478,56
2013	225,840,133-04	8.824.464,89	9,06%	55.958.656,56	799.496,52	55.159.160,04

Os argumentos do impugnante são, em síntese, os seguintes:

1. O autuante havia sido excluído do procedimento fiscal em 11/01/2017, e ainda assim intimara e recebera resposta do contribuinte em 31/01/2017. Para convalidar o auto de infração o auditor foi re-incluído no procedimento em 28/04/2017, quando o processo administrativo já havia sido protocolizado em 27/04/2017.

2. Não foi observado o princípio da verdade material. O lançamento somente pode ser efetuado com base nos fatos e não por mero descumprimento de formalidade acessória, com presunção da ocorrência do fato gerador. No presente caso o lançamento decorre da desconsideração dos livros Diário da Tocantins Participações e Empreendimentos Ltda, por alegada intempestividade do seu registro na Junta Comercial, e não pela prova do fato gerador do imposto.

3. Houve cerceamento do direito de defesa, já que ele próprio não foi intimado a se manifestar sobre o resultado da diligência na Tocantins, que motivou a desconsideração da sua contabilidade, e também porque não foram anexados todos os documentos citados na acusação fiscal. É parte passiva ilegítima no procedimento, pois não poderia ser responsabilizado por provas que deveriam ser apresentadas pela pessoa jurídica.

4. A Tocantins somente foi intimada no procedimento de diligência em 14/09/2016, quando já haviam sido registrados na Junta Comercial em 19/07/2016, por solicitação verbal do próprio autuante, os livros diários dos anos-calendário 2011 e 2012. O livro diário do ano-calendário 2013 foi registrado na Junta Comercial em 07/02/2017, a pedido verbal do auditor. Ademais a escrituração das empresas envolvidas foi validada pelo autuante na medida em que a adotara para confirmar os adiantamentos para futuro aumento de capital e para ratificar a base de cálculo do lucro presumido. Se de fato a contabilidade da empresa fosse inábil, como afirma o autuante, a fiscalização deveria arbitrar o lucro da pessoa jurídica. Como isso não ocorreu, a sua contabilidade foi convalidada. Esta mesma escrituração não poderia agora ser recusada pelo autuante com base em exigências que se aplicam unicamente às empresas sujeitas à tributação pelo lucro real. As empresas sujeitas ao lucro presumido podem optar por escriturar exclusivamente o livro Caixa, que dispensa registro na Junta Comercial. A validade do livro Diário não decorre do seu registro na Junta Comercial, formalidade meramente extrínseca, mas sim das formalidades intrínsecas de uma escrita dos atos e fatos administrativos mantida em ordem cronológica, sem lacunas, rasuras, ou emendas, seja por um processo manual, mecanizado ou eletrônico, como está expresso no Decreto-Lei nº 486/1969.

5. Foi ferido o princípio da moralidade, pois a Tocantins fora solicitada verbalmente pelo autuante a registrar os seus livros Diários, e depois a validade destes livros foi impugnada pelo próprio autuante. Ferido também o princípio da razoabilidade,

pois se houve descumprimento de obrigação acessória por parte da empresa caberia no máximo a exigência da multa correspondente, ou então a desclassificação da escrita e consequente arbitramento do lucro na pessoa jurídica, se fosse possível (o que não é), mas não o lançamento contra a pessoa física.

6. Restou comprovada pelos livros contábeis apresentados à fiscalização a reserva de lucros de R\$ 368.890.471,79 em 31/12/2010, de R\$ 378.245.343,93 em 31/12/2011 e de R\$ 391.690.315,44 em 31/12/2012. Estes livros não poderiam ser impugnados pelo autuante, pois foram devidamente assinados pelo contador e pelo representante legal da empresa. As DIPJ da empresa dos anos-calendário 2012 e 2013 confirmam saldos de reserva de lucro suficientes para a distribuição isenta do imposto de renda. Não foram apresentados os livros contábeis dos anos-calendário anteriores, pois não se referiam ao período fiscalizado incluído no MDPF, e porque já havia decaído o direito de lançamento sobre estes períodos com a homologação tácita pelo decurso do prazo de cinco anos previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN). De acordo com o art. 195 do CTN os livros obrigatórios de escrituração comercial somente devem ser conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam.

7. O autuante constatou que os lucros isentos declarados pela pessoa física foram inferiores aos lucros distribuídos informados pela empresa, e ainda assim utilizou para o lançamento o valor inferior declarado incorretamente pela pessoa física.

8. Para cálculo do lucro presumido distribuível aos sócios com isenção do imposto de renda somente poderia ser excluído o imposto de renda pago pela pessoa jurídica, como determina o art. 20 da Lei nº 8.541/1992. Não há previsão em lei para excluir as contribuições de CSLL, PIS e COFINS.

9. Ilegal a aplicação da taxa SELIC para cálculo de juros moratórios de débitos fiscais, porque não foi criada por lei, como exigem o CTN e a Constituição, mas sim por resolução do Conselho Monetário Nacional, ademais com o objeto específico de remuneração do capital.

Requer a realização de diligência para comprovar a regularidade da escrituração contábil dos anos-calendário 2012 e 2013 das empresas Tocantins Empreendimentos e Participações Ltda. e Armazéns Mateus S/A.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA (DRJ/SDR), por meio do Acórdão nº 15-43.675 (fls. 600/607), de 18/10/2017, cujo dispositivo considerou improcedente a Impugnação, com a manutenção do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013

ISENÇÃO. LUCRO DISTRIBUÍDO. LUCRO PRESUMIDO.

Somente é isento do imposto de renda da pessoa física o lucro distribuído até o limite do lucro presumido, líquido de impostos e contribuições, ou quando comprovada por escrituração mantida em conformidade com as leis comerciais a disponibilidade de lucro superior ao lucro presumido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Nesse sentido, cumpre repisar que a decisão *a quo* exarou os seguintes motivos e que delimitam o objeto do debate recursal:

1. As nulidades no processo administrativo fiscal se restringem aos atos praticados por pessoas incompetentes ou com cerceamento de defesa (Decreto nº 70.235/1972, art. 59). O presente lançamento foi efetuado em 28/04/2017 por auditor fiscal devidamente designado em Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF). O impugnante argumenta que o auditor já havia sido afastado do procedimento desde 11/01/2017 quando o intimou e atestou em 31/01/2017 o recebimento de resposta à intimação. A própria intimação, porém, foi efetuada em 05/01/2017, antes do afastamento. O impugnante alega que o auditor teria recebido a sua resposta em 31/01/2017, mas o documento que ele mesmo anexa foi recepcionado pelo auditor em 02/02/2017. Mesmo que se confirmasse o seu afastamento nessa data, inexistente norma que confira aos auditores fiscais competência exclusiva para a recepção de documentos na repartição, muito menos que somente os auditores designados em TDPF possam fazê-lo.
2. O auto de infração está acompanhado de toda documentação relevante para fundamentar o lançamento, à qual o contribuinte teve pleno acesso. Não procede assim o seu argumento de que houve cerceamento do direito de defesa por não ter acesso a estes documentos, mesmo porque o direito de defesa se exerce nas diversas instâncias administrativas de julgamento.
3. Improcedente também o seu argumento de que o lançamento foi feito com base em presunção. O fato gerador foi comprovado com o recebimento dos rendimentos, a título de lucro nos anos-calendário 2012 e 2013. O ônus de comprovar a alegada isenção cabe ao próprio beneficiário.
4. Os lucros pagos pelas pessoas jurídicas são rendimentos, e por isso fato gerador do imposto de renda. A sua tributação estava regulamentada no art. 35 da Lei 7.713/1988. Com a Lei nº 8.383/1991, art. 75, os lucros ou dividendos recebidos a partir de 01/01/1993 passaram a ser considerados rendimentos isentos. No caso de empresas optantes pela sistemática do lucro presumido, consideram-se rendimentos isentos do imposto os lucros

distribuídos aos sócios até o limite do lucro apurado de acordo com esta presunção (art. 39, do Decreto nº 3.000/1999).

5. A Instrução Normativa SRF nº 11/1996, em seu artigo 51, admite que sejam considerados isentos também os rendimentos distribuídos acima deste limite, mas restringe tal benefício ao caso em 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”. O objetivo é excluir deste benefício os lucros obtidos através de eventuais receitas omitidas na apuração do lucro presumido ou pagamentos sem causa. Deve assim restar demonstrado que o lucro excedente resultou de uma lucratividade real superior à lucratividade presumida, como efeito de uma maior produtividade e eficiência empresarial, e não da omissão de receita ou pagamentos injustificados.
6. É evidente que a escrituração exigida neste caso é aquela que seja hábil a demonstrar o lucro efetivo, ou seja, a mesma à qual estão obrigadas as empresas que se submetem à sistemática de apuração do imposto pelo lucro real. Para tanto é indispensável que a escrituração contábil cumpra os requisitos formais estabelecidos nas normas pertinentes, dentre as quais se insere a Instrução Normativa SRF nº 16, de 1984.
7. Não procede o argumento de que a fiscalização na pessoa jurídica considerou regular a contabilidade da empresa uma vez que não efetuou o lançamento com base no lucro arbitrado. Como a empresa optou pelo lucro presumido, as irregularidades constatadas não autorizariam o arbitramento. Mas para se beneficiar da isenção na pessoa física, o beneficiário deveria comprovar a contabilização regular de lucros disponíveis superiores ao lucro presumido. Como beneficiário dos rendimentos, o autuado é o sujeito passivo e o responsável pela apresentação de provas da pretendida isenção. Improcedente assim o argumento de que não poderia responder por provas que deveriam ser fornecidas pela sua empresa.
8. Intimado a comprovar a existência de reserva de lucro com a escrituração contábil dos períodos em que foi formada esta reserva, os livros não foram apresentados sob o argumento de que não teriam sido conservados e que não haveria obrigação de apresentá-los, considerando o período decadencial. Mas quando repercutem sobre exercícios futuros, a escrituração deve ser conservada até que se opere a decadência do direito de lançar relativo a estes exercícios, como dispõe o art. 37 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.
9. O impugnante argumenta que a lei não exclui do lucro presumido distribuído com isenção as contribuições (CSLL, PIS CONFINS), mas apenas o imposto de renda da pessoa jurídica. No entanto, o art. 51, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 11/1996, estabelece que devem ser excluídas também as contribuições.

-
10. O impugnante reclama que foram considerados os lucros distribuídos informados em sua declaração, que seriam inferiores aos valores corretos comprovados pela empresa. Tal argumento justificaria o agravamento do lançamento, e não a sua redução. O lançamento não pode ser agravado pela autoridade julgadora.
 11. Os juros SELIC foram aplicados em obediência à legislação pertinente, mencionada no auto de infração. Argumentos que contestam a legalidade das normas vigentes são ineficazes na esfera administrativa, Argumentos que contestam a legalidade das normas vigentes são ineficazes na esfera administrativa, por ser competência exclusiva do Poder Judiciário apreciar tal matéria.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (fls. 616/648), apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

- a. Nulidade da decisão impugnada por ausência de menção à arguição de nulidade do procedimento de fiscalização por cerceamento do direito de defesa, por não ter sido intimado a se manifestar sobre o resultado da diligência realizada em relação à sociedade Tocantins Participações e Empreendimentos Ltda e a apresentar justificativas ou elementos de prova que comprovassem a regularidade da distribuição realizada.
- b. Considerando que o procedimento de fiscalização foi dirigido à pessoa do Recorrente e os atos e fatos essenciais à construção do lançamento se relacionavam exclusivamente a terceiro (Tocantins Participações e Empreendimentos Ltda.), a observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa impunham a intimação do Recorrente a se manifestar sobre o resultado da diligência, permitindo a este infirmar as conclusões adotadas pela autoridade lançadora, produzir novas provas que certificassem a regularidade da distribuição de lucros efetuadas, de modo a efetivamente influenciar o conteúdo do ato de lançamento.
- c. Satisfez-se a autoridade lançadora com a obtenção de elementos de prova a partir de informações prestadas por terceiro (Tocantins Participações e Empreendimentos Ltda.), olvidando a obrigatoriedade de garantir ao Recorrente a faculdade de se manifestar sobre tais informações e sobre as conclusões adotadas com base em tais informações, o que caracteriza, de forma inquestionável, cerceamento do direito de defesa do Recorrente e determina a anulação de todos os atos do procedimento posteriores ao encerramento da diligência.
- d. Sendo incontestável a obrigatoriedade de manifestação do contribuinte para se manifestar sobre os documentos e informações obtidos em diligência fiscal, a ausência dessa intimação configura cerceamento do direito de defesa e determina a anulação do lançamento.
- e. A autenticação no registro de comércio constitui elemento extrínseco (formal) e acessório da contabilidade, cuja ausência, malgrado denote irregularidade, não torna os registros contábeis inábeis ou imprestáveis à

comprovação dos atos e fatos ocorridos durante o desenvolvimento da atividade econômica. A ausência de autenticação no registro de comércio constitui mero descumprimento de obrigação acessória que sujeitaria o infrator ao pagamento de multa isolada, apenas.

- f. Não parece ser possível extrair da expressão do art. 258, § 4º, do Decreto nº 3.000/99, a essencialidade e inafastabilidade da autenticação dos livros comerciais, a ensejar a inaptidão e imprestabilidade dos livros comerciais, a ensejar a inaptidão e imprestabilidade dos registros contábeis não autenticados para qualquer finalidade probatória. Devendo ser observado que este artigo do RIR/99, na fundamentação legal do lançamento, está contido no Subtítulo III – Lucro Real – Capítulo I Determinação, não aplicáveis ao Lucro Presumido, cuja normatização do RIR/99 se inicia no Subtítulo IV Lucro Presumido – Capítulo I, artigos 516 e seguintes.
- g. Da interpretação das regras insculpidas nos arts. 258, § 4º, e 923 do RIR/99, tem-se que a ausência de autenticação dos livros comerciais constitui mero descumprimento de obrigação acessória (punível apenas e tão somente com multa isolada), não ensejando a nulidade ou ineficácia da escrituração, a qual, desde que contenha o registro ordenado dos atos e fatos econômicos e esteja acompanhada de documentos hábeis que comprovem os fatos registrados, servirá de elemento probatório.
- h. A despeito de ter afirmado a Delegacia de Julgamento que a hipótese seria de “escrituração inábil”, todas as informações imprescindíveis à confecção do lançamento de ofício foram, sem exceção, extraídos da (imprestável) escrituração da sociedade Tocantins Participações e Empreendimentos Ltda.
- i. Salta aos olhos a manifesta incongruência do procedimento adotado pela autoridade lançadora que ora considera a escrituração apresentada inábil e imprestável à comprovação da existência de lucro superior ao lucro presumido, ora considera-a hígida e adequada para extração de informações necessárias à confecção do lançamento.
- j. Há que se considerar que os livros e demonstrações financeiras da sociedade Tocantins Participações e Empreendimentos Ltda estavam devidamente autenticados na Junta Comercial do Estado do Maranhão quando solicitados em 14/06/2016 pela autoridade lançadora, sendo rejeitados, desconsiderados, porque a autenticação teria sido efetuada após a instauração do procedimento de fiscalização, ainda que em momento anterior à intimação da sociedade Tocantins Participações e Empreendimentos Ltda para apresentá-los (os Termo de Abertura e Encerramento dos Livros Diários autenticados foram trazidos em cópia nas folhas 70/75 da impugnação).
- k. As empresas optantes pela apuração de resultado pela sistemática do lucro presumido estão autorizadas a adotar procedimento de contabilização mais simples, resumindo-se ao “Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária” (art. 527, parágrafo único, do Decreto nº 3.000/99. A adoção de

procedimento de escrituração “completo” somente seria exigível para fins de demonstração de lucro superior à presunção legal, inexistindo, no entanto, qualquer menção à obrigatoriedade de autenticação dos livros comerciais (ou prazo para fazê-lo) na sistemática do lucro presumido.

- l. A Instrução Normativa nº 16/1984 tem seu âmbito de incidência restrito às sociedades optantes pela apuração de resultados por meio da sistemática do lucro real, sendo inaplicável àqueles que optam pela apuração com base no lucro presumido.
- m. Se esse Colendo Conselho não entender pelo provimento do recurso e anulação do lançamento, requer a conversão do julgamento em diligência para obtenção das seguintes informações, essenciais à definição da regularidade do procedimento de distribuição de lucros ao recorrente: (i) se a escrituração contábil de Tocantins Participações e Empreendimentos Ltda., livros Diários e Razão, dos anos 2011, 2012 e 2013 atende a todos os requisitos contábeis e se mostra apta à demonstração da regularidade da distribuição de lucros aos sócios; (ii) quais os valores das receitas contabilizadas nos anos de 2011, 2012 e 2013; (iii) considerando as receitas e despesas registradas nos assentamentos contábeis nos anos de 2011, 2012 e 2013, se estão corretos os valores dos lucros distribuídos e os valores informados nas DIPJ e nas DIRPF relativas aos anos 2012 e 2013; (iv) informar os valores e datas dos lucros distribuídos, segundo os comprovantes e os registros contábeis; e (v) informar se os Balanços Patrimoniais e Demonstrações de Resultados dos Exercícios e Mutações do Patrimônio Líquido representam os dados dos registros contábeis segundo os Diário e Razão.
- n. Diante do exposto, requer: (i) seja conhecida a preliminar de cerceamento do direito de defesa decorrente da ausência de intimação do recorrente para se manifestar sobre as informações e documentos obtidos na diligência fiscal realizada em relação a Tocantins Participações e Empreendimentos Ltda., decretando esse Conselho a nulidade de todos os atos praticados após a diligência, inclusive do lançamento de ofício, retornando os autos à autoridade preparadora para intimação do recorrente para que se manifeste sobre o resultado da diligência; ou, afastada a preliminar, sucessivamente; (ii) seja conhecido e provido este recurso voluntário para, em face da impossibilidade de desconsideração da escrituração da sociedade Tocantins Participações e Empreendimentos Ltda, exclusivamente por ausência de autenticação dos livros e demonstrações contábeis na Junta Comercial do Estado do Maranhão, reformar a decisão pronunciada pela Delegacia de Julgamento e anular o lançamento de ofício; ou, sucessivamente; (iii) afastada a desconsideração da escrituração da sociedade Tocantins Participações e Empreendimentos Ltda. e entendendo esse Conselho não ser hipótese de anulação do lançamento, converta o julgamento em diligência para obtenção das informações necessárias à certificação da regularidade da escrituração fiscal da sociedade Tocantins Participações e Empreendimentos Ltda., da existência dos lucros descritos nos assentamentos contábeis e da inexistência de distribuição de lucros em excesso ao recorrente, estando

todos os valores a ele atribuídos abarcados pela regra de isenção inscrita no art. 75, da Lei nº 8.383/91, e, após a diligência, seja provido este recurso voluntário e julgado totalmente improcedente o lançamento de ofício.

Às fls. 658/679, consta razões finais apresentadas pelo recorrente, reiterando a improcedência do lançamento.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme certidão de fls. 649, e preenche os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Considerações iniciais.

O julgador administrativo deve fundamentar suas decisões com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos que a motivam (art. 50 da Lei nº 9.784/99), observando, dentre outros, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 2º da Lei nº 9.784/99).

O dever de motivação oportuniza a concretização dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LV, da CR/88), abrindo aos interessados a possibilidade de contestar a legalidade do entendimento adotado, mediante a apresentação de razões possivelmente desconsideradas pela autoridade na prolação do *decisum*.

Para a solução do litígio tributário, deve o julgador delimitar, claramente, a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado. Os limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro lado, pela resistência do contribuinte, que culminam com a prolação de uma decisão de primeira instância, objeto de revisão na instância recursal. Dessa forma, se a decisão de 1ª instância apresenta motivos expressos para refutar as alegações trazidas pelo contribuinte, a lida fica adstrita a essa motivação.

Para solucionar a lide posta, o julgador se vale do livre convencimento motivado, resguardado pelos artigos 29 e 31 do Decreto nº 70.235/72. Assim, não é obrigado a manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando possui motivos suficientes

para fundamentar a decisão. Cabe a ele decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pelo interessado.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Caso a recorrente discorde da decisão proferida por este Colegiado, pode, ainda: (a) opor embargos de declaração no caso de “obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma” (art. 65 do RICARF); ou (b) interpor Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, desde que demonstre a existência de decisão de outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial ou a própria CSRF que dê a à lei tributária interpretação divergente (art. 67 do RICARF).

3. Preliminares.

Inicialmente, o recorrente argumenta que não consta da decisão impugnada menção à arguição de nulidade do procedimento de fiscalização por cerceamento do direito de defesa, eis que o contribuinte não foi intimado a se manifestar sobre o resultado da diligência realizada em relação à sociedade Tocantins Participações e Empreendimentos Ltda. e a apresentar justificativas ou elementos de prova que comprovassem a regularidade da distribuição realizada.

Contudo, destaco que a decisão de piso enfrentou a questão, com base no livre convencimento motivado, sendo que eventual discordância quanto à qualidade dos argumentos lançados na decisão de primeira instância não dá ensejo ao acolhimento de preliminar de cerceamento de defesa e consequente nulidade daquele julgado, mas sim à interposição de recurso voluntário. Cabe destacar o seguinte trecho do *decisum*:

O auto de infração está acompanhado de toda documentação relevante para fundamentar o lançamento, à qual o contribuinte teve pleno acesso. Não procede assim o seu argumento de que houve cerceamento do direito de defesa por não ter acesso a estes documentos, mesmo porque o direito de defesa se exerce nas diversas instâncias administrativas de julgamento.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é

exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

O fato de a autoridade fiscal não haver comunicado ao contribuinte que a pessoa jurídica da qual era sócio estava sob procedimento fiscal não implica nulidade do lançamento, conforme argumentou o recorrente. Nesse aspecto, há de se esclarecer que a condução das investigações por parte da autoridade lançadora é de exclusiva competência desta. Antônio da Silva Cabral, in “Processo Administrativo Fiscal”, Ed. Saraiva – São Paulo, 1993, diferencia, com propriedade, dois momentos dentro do procedimento fiscal; o procedimento oficioso e o procedimento contencioso:

O procedimento fiscal pode ser encarado sob duplo ângulo: como procedimento oficioso e como procedimento contencioso.

O procedimento oficioso é específico da Administração. Uma vez ocorrido o fato gerador, a autoridade lançadora procede ao lançamento de ofício, isto é, procede oficiosamente. (...).

O procedimento contencioso se inicia mediante a impugnação do sujeito passivo. Enquanto a fase oficiosa é de iniciativa da autoridade administrativa, o contencioso é de iniciativa do contribuinte. (p. 194).

A atividade de lançamento, que vai desde a verificação do fato gerador até a intimação para que o sujeito passivo pague determinada quantia, instaura o processo fiscal, embora não implique a instauração de contencioso fiscal. O contribuinte pode conformar-se com a exigência e pagar o que está sendo exigido. Não surge qualquer lide. (p. 190).

Na fase oficiosa, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. O princípio do contraditório é garantido pela fase litigiosa do processo administrativo (fase contenciosa), a qual se inicia com o oferecimento da impugnação.

Nesse sentido, vale ressaltar que a oportunidade de manifestação do impugnante não se exaure na etapa anterior à efetivação do lançamento. Pelo contrário, na busca da preservação do direito de defesa do contribuinte, o processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235/72, estende-se por outra fase, a fase litigiosa, na qual o autuado, inconformado com o lançamento que lhe foi imputado, instaura o contencioso fiscal mediante apresentação de impugnação ao lançamento, quando as suas razões de discordância serão levadas à consideração dos órgãos julgadores administrativos, sendo-lhe facultado pleno acesso à toda documentação constante do presente processo.

O Superior Tribunal de Justiça, em situação análoga, assim já se manifestou:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. IRREGULARIDADE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. REVISÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. 1. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou, com base na prova dos autos, que "o procedimento administrativo tributário, antes da consumação do lançamento fiscal, é eminentemente inquisitório, já que o contribuinte deve

apenas suportar os poderes de investigação do fisco e colaborar com a prestação de informações e documentos, justamente para que a verdade material seja alcançada. Após a notificação do contribuinte acerca do lançamento, abre-se a possibilidade de contraditório e de ampla defesa, o que de fato foi oportunizado à empresa embargante. Conquanto esse momento seja próprio para que o contribuinte apresente as provas e os documentos hábeis a refutar os vícios e as falhas na contabilidade que ensejaram o arbitramento, a empresa, na via administrativa, não cumpriu com o seu ônus a contento. Tentou suprir a falha na via judicial, juntando a este processo balancetes mensais e GRPS, contudo, não é possível, pelo simples exame desses elementos de prova, constatar que a desconsideração da contabilidade da empresa resulta da simples escrituração errônea de alguns fatos contábeis" (fl. 627, e-STJ). 2. A revisão desse entendimento implica reexame de fatos e provas, obstado pelo teor da Súmula 7/STJ. 3. Agravo Regimental não provido.

(STJ - AgRg no REsp: 1445477 SC 2014/0069773-2, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 27/05/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 24/06/2014)

E, ainda, cabe pontuar que o recorrente denomina de “resultado da diligência”, quando, na verdade, trata-se da auditoria fiscal instaurada por meio do MPF 03.2.01.00-2015-2018-9, em relação à sociedade Tocantins Participações e Empreendimentos Ltda, do qual, inclusive, o autuado é sócio, não sendo, portanto, terceiro totalmente estranho ao seu conhecimento, como parece querer levar a crer.

Ademais, as jurisprudências colacionadas aos autos pelo recorrente se referem às situações em que, durante o curso do processo administrativo, o feito foi convertido em diligência, não sendo o contribuinte intimado a se manifestar sobre seu resultado, hipótese diversa dos autos, em que não se trata propriamente de “diligência”, mas de verificação da constatação do fato gerador em situação prévia à instauração do contencioso administrativo.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Dessa forma, destaco que não vislumbro qualquer nulidade na hipótese dos autos, seja do lançamento tributário a que se combate ou mesmo da decisão proferida, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa.

Por fim, também não vislumbro a hipótese de ilegitimidade passiva suscitada pelo recorrente, ainda que a matéria esteja preclusa, tratada apenas em sede de “razões finais”, e consequentemente sobre as demais questões reflexas, decorrentes do alegado entendimento de que o agente autuante teria arrolado como sujeito passivo a pessoa física e não a sociedade da qual faz parte e que fez os pagamentos.

Há que se ter em conta que a autuação na pessoa física, com a exigência do IRPF, e a da pessoa jurídica, com a exigência do IRRF, têm bases distintas, e amparo na legislação tributária específica para cada um dos tributos.

In casu, o suporte fático do lançamento não é o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, mas sim o desrespeito à condição (escrituração contábil feita com observância da lei comercial) para fruição da isenção prevista no art. 48, da IN RFB nº 93/1997, vigente à época dos fatos geradores, (atualmente regulamentada no art. 238, da IN RFB nº 1.700/2017), e que tem como matriz o art. 10, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que dispõe no sentido de que 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: **(1) à incidência do imposto de renda na fonte; (2) nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior (Vide Acórdão 2101-002.705 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – 11 de fevereiro de 2015).**

Ao se exigir o tributo da pessoa física, o Fisco apenas está formalizando a exigência frente ao verdadeiro sujeito passivo, não desconsiderando, de modo algum, a personalidade jurídica da sociedade do qual o contribuinte autuado é sócio. E, ainda, independentemente da responsabilidade da fonte pagadora em proceder à retenção e o recolhimento do imposto, nos casos previstos em lei, quando esse rendimento for sujeito ao ajuste anual, cabe ao beneficiário incluí-los na apuração do imposto devido quando do ajuste. Significa dizer que a responsabilidade da fonte pagadora não exclui a do contribuinte beneficiário.

Nesse sentido, destaco os seguintes excertos do Acórdão nº 2101-01.525, da 1ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, de Relatoria do Conselheiro José Raimundo Tosta Santos, que deu provimento ao Recurso Voluntário, por erro na identificação do sujeito passivo, em lançamento tributário efetuado em face da pessoa jurídica:

[...] A distribuição aos sócios de lucro em montante supostamente superior ao tributado pela pessoa jurídica, deduzido dos impostos, acrescido da conta lucros acumulados, deve ser oferecida à tributação pelo sócio beneficiário dos rendimentos. A exclusão do beneficiário do rendimento da relação jurídico-tributária só ocorre nos casos de tributação exclusivamente na fonte. A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora, portanto, não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de oferecê-los à tributação em sua declaração de ajuste anual. A diferença é que, em havendo retenção, o contribuinte receberá um rendimento líquido menor, mas o imposto será aproveitado na declaração de ajuste anual. A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora, quando detectada após o ano calendário, é infração sobre a qual se impõe multa específica, além da cobrança dos juros de mora devidos do mês do efetivo pagamento até a data prevista para a apresentação da declaração de ajuste anual pelo beneficiário do rendimento, momento a partir do qual a mora deve ser imputada a este, por omissão ou declaração inexata. Desta forma, incabível o lançamento realizado em 06/02/2004, dirigido contra a fonte pagadora, em relação a fatos tributáveis ocorridos no ano-calendário de 1999, por ilegitimidade passiva.

Ademais, verifica-se que somente foi descaracterizada a escrituração contábil da empresa no ano de 1999, que não atinge o lucro acumulado apurado no ano de 1998, com montante suficiente para dar suporte ao lucro distribuído no ano seguinte.

Ademais, considerando que os negócios jurídicos societários analisados possuem relação com o recorrente, é impossível reconhecer que não há relação pessoal e direta deste com as situações que constituíram os fatos geradores imputados pela autoridade fiscal e tais valores devem ser submetidos 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 (Vide Acórdão nº 2201-003.677 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – 07 de junho de 2017).

Oportuno, ainda, elucidar, a evolução do tratamento legislativo da matéria e que deve ser observado quando da ocorrência dos fatos geradores, nos anos respectivos, conforme quadro abaixo:

IN RFB nº 93/1997	IN RFB nº 1.515/2014	IN RFB nº 1.397/2013	IN RFB nº 1.700/2017
Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.	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.	Art. 28. A parcela excedente de lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados entre 1º de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013 não ficará sujeita à incidência do IRRF, nem integrará a base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da CSLL do beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no País ou no exterior. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1492, de 17 de setembro de 2014)	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.
§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:	(...)	(...)	(...)
(...)	§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:	Parágrafo único. A parcela excedente de lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados no ano de 2014 deverá: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1492, de 17 de setembro de 2014)	§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRRF:
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,	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.	I - estar sujeita à incidência do IRRF calculado de acordo com a Tabela Progressiva Mensal e integrar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do recebimento, no caso de beneficiário pessoa física residente no País; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1492, de 17 de setembro de 2014)	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	II - ser computada na base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da CSLL, para as pessoas jurídicas domiciliadas no País; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1492, de 17 de setembro de 2014)	§ 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
		III - estar sujeita à incidência do IRRF calculado à alíquota de 15% (quinze por cento), no caso de	

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. (...) § 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º.	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 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 dos incisos I a IV do parágrafo único do <u>art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 2013.</u> (...) § 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na forma prevista no § 4º.	beneficiário residente ou domiciliado no exterior; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1492, de 17 de setembro de 2014) IV - estar sujeita à incidência do IRRF calculado à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), no caso de beneficiário residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.” (NR) (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1492, de 17 de setembro de 2014)	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. (...) § 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme previsto no inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente. § 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na forma prevista no § 4º.
---	--	---	--

Dessa forma, afasto as preliminares levantadas pela recorrente, passando a apreciar o mérito da questão posta.

4. Mérito.

Conforme informações contidas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 368/383), a empresa Tocantins Empreendimentos e Participações LTDA, optante pelo lucro presumido, teria efetuado distribuição de lucros ao sócio Ilson Mateus Rodrigues, nos anos de 2012 e 2013, em montante superior ao valor referente ao lucro presumido diminuído dos tributos devidos pela empresa.

Segundo a acusação fiscal, essa distribuição teria ocorrido sem amparo em escrituração contábil elaborada com observância da lei comercial. Em função disso, e considerando que os valores excedentes não foram computados na base de cálculo das Declarações de Ajuste Anual dos anos-calendários de 2012 e 2013, conforme determina o art. 20 da Lei nº 8.541/1992, estes valores foram submetidos à tributação pelo imposto de renda pessoa física nos termos do artigo 3º, § 4º da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o artigo 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

Entende o recorrente que, da interpretação das regras insculpidas nos arts. 258, § 4º, e 923 do RIR/99, a ausência de autenticação dos livros comerciais constitui mero descumprimento de obrigação acessória (punível apenas e tão somente com multa isolada), não ensejando a nulidade ou ineficácia da escrituração, a qual, desde que contenha o registro ordenado dos atos e fatos econômicos e esteja acompanhada de documentos hábeis que comprovem os fatos registrados, servirá de elemento probatório.

Pois bem. Antes de adentrar ao mérito da discussão posta, examinando as provas dos autos, necessário fazer uma breve explanação sobre a legislação pertinente à matéria.

Nesse desiderato, cumpre pontuar que a isenção dos lucros distribuídos está prevista no art. 10, da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

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.

Em suma, a empresa enquadrada no regime de Lucro Presumido está autorizada a distribuir lucros excedentes, desde que demonstrados através de escrituração contábil com observância das normas legais, que o lucro efetivo é maior. O art. 48 da IN SRF nº 93/97, vigente à época dos fatos geradores, estabelecia as condições para a distribuição de lucros e dividendos isentos pelas empresas, da seguinte forma:

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

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

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

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

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as

normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

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

§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.

§5º A isenção de que trata o "caput" não abrange os valores pagos a outro título, tais como "pro labore", aluguéis e serviços prestados.

§6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

§8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º.

No mesmo sentido o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 04/96:

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 147, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 51 da Instrução Normativa nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

I - no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, a título de lucros, sem incidência do imposto, o valor correspondente à diferença entre o lucro presumido ou arbitrado e os valores correspondentes ao imposto de renda da pessoa jurídica, inclusive adicional, quando devido, à contribuição

social sobre o lucro, à contribuição para a seguridade social - COFINS e às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

II - na hipótese do § 2º do art. 51 da IN nº 11, de 1996, a parcela dos lucros e dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto da pessoa jurídica, a ser distribuída também sem a incidência do imposto, será determinada deduzindo-se do lucro líquido do período, após o imposto de renda, o valor determinado na forma do inciso anterior.

Na mesma toada, são também as disposições do art. 238 da IN RFB nº 1.700/2017, atualmente vigente.

(...)

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.

Em suma, a empresa tributada com base no lucro presumido poderá distribuir a título de lucros, com isenção do imposto de renda, o valor correspondente à diferença entre o lucro presumido e os tributos a que está sujeita. Caso deseje distribuir valores acima deste limite, deverá demonstrar por meio de escrituração contábil elaborada com observância da legislação comercial que o lucro efetivo é maior que o apurado segundo as regras do lucro presumido.

Mesmo que o lucro contábil apurado no exercício não seja suficiente, a pessoa jurídica pode ainda distribuir lucros acima desse valor, com a condição de que possua saldo na conta lucros acumulados ou reserva de lucros. No entanto, para esses últimos casos a empresa deve possuir escrituração regular, baseada em registros permanentes e seguindo as estritas formalidades exigidas em relação aos livros obrigatórios.

O art. 258 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda), dispõe sobre essas formalidades, da seguinte forma:

Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º).

§ 1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam

sua perfeita verificação (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 3º).

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, no transporte dos totais mensais dos livros auxiliares, para o Diário, deve ser feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados.

§ 3º A pessoa jurídica que empregar escrituração mecanizada poderá substituir o Diário e os livros facultativos ou auxiliares por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 1º).

§ 4º Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, 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).

O dispositivo em referência trata-se, para efeitos de apuração do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, das formalidades intrínsecas e extrínsecas de escrituração do Livro Diário, inclusive a sua obrigatoriedade de registro no órgão competente.

A exigência de autenticação do Livro Diário também consta do Código Civil, conforme abaixo:

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.

Nesse sentido, para distribuição de lucros acima do lucro presumido, há a necessidade de existir lucro contábil que possibilite tal distribuição, que se faz conhecido a partir da sua apuração (do lucro), mediante o levantamento de demonstrativos à época própria e com observância das exigências da legislação comercial. Se há distribuição de lucro acima do montante presumido, essa parcela excedente deve ser efetivamente demonstrada e essa demonstração deve se revestir de formalidades.

As escriturações contábeis, apesar de não obrigatórias para as optantes pelo lucro presumido, são necessárias para que seja permitida a distribuição de valores superiores ao lucro presumido com isenção do imposto de renda. Portanto, verificado qualquer vício, erro ou deficiência que a torne imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira do contribuinte, tal escrituração contábil deve ser considerada inapta a demonstrar a apuração do lucro efetivo.

Feitas essas considerações sobre a legislação de regência que trata da situação dos autos, passo a analisar os pontos controversos, a fim de solucionar a lide.

Pois bem. De início, destaca-se que estamos diante de isenção¹ relativa a distribuição de lucros excedentes que possui condições para sua fruição, inclusive formalidades intrínsecas e extrínsecas que devem ser observadas. Mais do que a existência das escriturações contábeis, essas devem regulares, além de guardarem harmonia entre as informações prestadas, sob pena de se desqualificar sua força probante. Não se trata de formalismo vazio, pois a autenticidade dos livros contábeis e a confiabilidade das informações que ali constam, é condição para a fruição da isenção.

A propósito, cumpre pontuar que a finalidade da isenção em comento é no sentido de se estabelecer a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. Nesse contexto, cabe destacar os seguintes trechos da exposição de motivos do Projeto de Lei nº 913, de 1995 (convertido na Lei nº 9.249/95)², do então Ministro Pedro Malan, dirigindo-se ao Presidente da República:

2. A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas físicas e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica.

[...]

12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas.

No caso dos autos, como bem pontuou o Termo de Verificação Fiscal de fls. 368/383, em procedimento de diligência junto à Tocantins, esta empresa apresentou os livros Diário e Razão dos anos de 2012 e 2013, além dos demonstrativos financeiros em folhas

¹ Sobre a isenção, vale as seguintes observações: “(i) há inúmeros fenômenos que ocasionam a não incidência tributária, estando a imunidade tributária e a isenção, incluídas nesse rol; (ii) nesse sentido, o resultado da isenção, isenção heterônoma, imunidade, definição limitada de critério normativo e criação normativa reduzida é a própria não incidência tributária; (iii) isenção não é dispensa legal de pagamento de tributo devido, pois admitir isso implica em ferir o princípio da não contraditoriedade das normas jurídicas, dado que não é possível admitir certo descompasso de normas no tempo, ou seja, uma norma que tribute e uma outra que logo em seguida realiza a dispensa do pagamento do tributo; (ii) dessa forma, tanto na isenção, quanto na imunidade tributária, ocorre a não incidência; (iii) a diferença da imunidade tributária para a isenção, enquanto técnicas utilizadas pelo legislador, é eminentemente formal, pois a imunidade tributária possui assento em norma constitucional de competência, sendo que a isenção opera no plano da legislação infraconstitucional, voltada à construção da norma tributária. A isenção, portanto, decorre de enunciados que informarão a norma (de conduta) tributária. A imunidade, por sua vez, está contida, integra a norma constitucional de competência”. **LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo. PerSe, 2016. p. 105/106.**

² Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>>. Acesso em: 27/10/2018.

avulsas. No entanto, os livros contábeis apresentados foram registrados na Junta Comercial do Maranhão (JUCEMA), após o início do procedimento fiscal (03/06/2016).

Pois bem, apesar de ter manifestado anteriormente pela necessidade de observância do prazo estipulado na IN SRF nº 16/84, que admite a autenticação do Livro Diário em data posterior ao movimento das operações nele lançadas, desde que o registro e a autenticação tenham sido promovidos até a data da entrega tempestiva da declaração, correspondente ao respectivo período, após maiores reflexões, entendo que a legislação comercial não prevê qualquer prazo para que os livros sejam autenticados ou penalidade decorrente do atraso. Assim, a escrituração dos Livro Diário fora do prazo estipulado na IN SRF nº 16/84 não pode configurar argumento único para fundamentar a acusação fiscal.

Contudo, no caso em questão, conforme destacado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 368/383, os livros contábeis apresentados foram registrados na Junta Comercial do Maranhão (JUCEMA), após o início do procedimento fiscal (03/06/2016), havendo a perda da espontaneidade, o que é suficiente, ao meu juízo, para atestar a higidez do lançamento tributário.

Para além do exposto, os livros diários apresentados não constavam os demonstrativos contábeis (balanço patrimonial e demonstração do resultado), que foram entregues em folhas separadas. Assim, foram apresentados em folhas avulsas os seguintes demonstrativos: balanço patrimonial (BP), demonstração do resultado do exercício (DRE) e demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL). Os demonstrativos vieram com duas assinaturas, mas sem identificação nominal das pessoas que assinaram.

Dos lançamentos contábeis, extrai-se também que em 2012 os lucros foram distribuídos a partir da conta Reserva de Lucros e em 2013 a partir da conta Lucro/Prejuízo do Exercício. Sendo que em 2013, conforme quadro da DIPJ e da própria contabilidade, o lucro do exercício não foi suficiente para efetuar distribuição para todos os sócios. Em 2012, conforme DRE de 31/12/2011 apresentada posteriormente pela empresa, o lucro também não seria suficiente para distribuir a todos os sócios o valor informado em DIPJ.

Os documentos apresentados pela empresa não foram suficientes para comprovar a formação do saldo da conta Reserva de Lucros. A empresa justificou que não foram apresentados demais documentos porque estão "fora do período quinquenal", não os mantendo em arquivos, de acordo com as normas legais. Mencionou ainda que os lucros distribuídos aos sócios "foram efetuados com os recursos gerados durante os respectivos anos, sendo que todos os valores contabilizados foram suficientes".

Nesse desiderato, cumpre pontuar que quando tais documentos repercutem sobre exercícios futuros, a escrituração deve ser conservada até que se opere a decadência do direito de lançar relativo a estes exercícios, como dispõe o art. 37 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

No mesmo sentido segue o art. 195 do CTN, *in verbis*:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Entendo, pois, que o recorrente não se desincumbiu de ônus que lhe pertence, no sentido de demonstrar que os livros contábeis já estavam registrados antes do início da ação fiscal, bem como a demonstração da formação do saldo da conta Reserva de Lucros. Sobre o ônus da prova, este decorre da liberdade que tem a parte de argumentar e demonstrar a veracidade de suas alegações, objetivando convencer o julgador³. Nesse sentido, oportuno são os ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé⁴.

49. Por ônus compreende-se a espécie de encargo jurídico a que se veem submetidas as partes do processo, com vistas a obter o resultado que o sistema outorga a quem realiza os atos na forma e no tempo por ele estabelecidos. A figura do ônus da prova decorre da necessidade de possibilitar a decisão em situações em que o conjunto probatório é insuficiente para convencer o julgador. Funciona, assim, como regra auxiliar na formação do convencimento do sujeito incumbido de compor conflitos.

50. O direito à produção probatória decorre da liberdade que tem a parte de argumentar e demonstrar a veracidade de suas alegações, objetivando convencer o julgador. Visto por outro ângulo, o direito à prova implica a existência de ônus, segundo o qual determinado sujeito do processo tem a incumbência de comprovar os fatos por ele alegados, sob pena de, não o fazendo, ver frustrada a pretendida aplicação do direito material. Desse modo, a prova dos fatos constitutivos cabe a quem pretenda o nascimento da relação jurídica, enquanto a dos extintivos, impeditivos ou modificativos compete a quem os alega.

Assim, ao não apresentar os documentos comprobatórios, o contribuinte sujeita-se ao ato de lançamento a ser realizado pela autoridade fiscal. Nesse sentido, novamente destaco as lições de Fabiana Del Padre Tomé⁵:

(...) Na hipótese de o contribuinte deixar de apresentar os documentos comprobatórios do fato enunciado no antecedente da norma individual e concreta por ele emitida, sujeitar-se-á ao ato de lançamento a ser realizado pela autoridade administrativa e à aplicação das penalidades cabíveis, como

³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 408.

⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 408.

⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 296/297.

adverte Geraldo Ataliba: “o sistema de legislação vigente, quanto ao assunto, é claro: omissão do contribuinte, a sua falta de colaboração ou a colaboração maliciosa ou danosa, além de serem criminalmente reprimidos, não inibem o fisco no lançamento”. Opostamente, se o contribuinte fornecer os documentos que se referem ao objeto fiscalizado, as informações nele contidas farão prova a seu favor.

Dessa forma, a não apresentação dos Livros anteriores a 2011, impossibilitou a verificação da comprovação do saldo da conta de Reserva de Lucros, tendo a fiscalização inferido que a contabilidade apresentada não teria respaldado a distribuição dos lucros apurados nos anos de 2012 e 2013.

Eventual decadência do período fiscalizado, por sua vez, não implica no automático reconhecimento dos lucros de exercícios anteriores em se tratando de condição para fruição de isenção. E, ao meu juízo, a efetiva existência de reserva de lucros é fato que repercute como pressuposto em lançamentos contábeis de exercícios futuros. Só há como comprovar a adequada distribuição de lucros levando em consideração a referida reserva de anos anteriores.

Prosseguindo na análise, o recorrente, em seu apelo recursal, insiste que a mera ausência de autenticação dos livros comerciais não poderia servir de fundamento único para a imposição do recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) sobre o montante financeiro que excedeu o lucro presumido nos períodos de apuração considerados, especialmente porque todos os elementos utilizados para constituição do crédito tributário foram extraídos dos assentamentos contábeis da sociedade Tocantins Participações e Empreendimentos Ltda.

Contudo, e conforme consta no Termo de Verificação Fiscal de fls. 368/383, no caso em análise, “o problema não se restringiu apenas à falta de autenticação à época própria dos livros Diários apresentados, mas também ao descumprimento da exigência de lançar no livro Diário, no balanço patrimonial e a demonstração de resultado, consoante exige o Código Civil” (art. 1.184).

O contribuinte aponta, ainda, em sua peça recursal, uma suposta incongruência do procedimento adotado pela autoridade lançadora que ora teria considerada a escrituração apresentada inábil e imprestável à comprovação da existência de lucro superior ao lucro presumido, ora considerada hígida e adequada para extração de informações necessárias à confecção do lançamento.

Contudo, entendo que não houve incongruência no procedimento fiscal, eis que os valores utilizados na apuração de ofício do imposto de renda foram aqueles informados indevidamente como isentos na declaração de imposto de renda dos anos-calendários de 2012 e 2013, em razão da ausência de comprovação por parte do recorrente dos valores recebidos. Em outras palavras, em razão das inúmeras divergências acerca dos valores recebidos pelo recorrente, a fiscalização optou pelos valores informados pelo próprio contribuinte nas DIRPF respectivas.

A explicação do procedimento fiscal adotado consta dos seguintes excertos do Termo de Verificação Fiscal de fls. 368/383:

(...)

Inicialmente, cabe esclarecer que os valores utilizados na apuração de ofício do imposto de renda foram aqueles informados indevidamente como isentos na declaração de imposto de renda dos anos-calendários de 2012 e 2013. Vimos que em relação ao ano de 2012, houve divergência entre os valores informados em DIRPF, em DIPJ, na Contabilidade e na resposta dada pela empresa Tocantins em 03/02/2017. Neste caso, considerando que o contribuinte não fez prova do recebimento de todos os valores, mas apenas daqueles utilizados como adiantamento para aumento de capital no Armazém Mateus, o que impossibilitou a identificação dos valores efetivamente recebidos, e considerando ainda, que esta fiscalização descartou a contabilidade apresentada, optou-se por aqueles informados pelo próprio contribuinte nas DIRPF respectivas.

Dito isto, o cálculo do imposto de renda devido foi feito da forma exposta a seguir.

Com base nas DIPJ apresentadas pela empresa Tocantins, foi calculado o valor do lucro presumido que poderia ser distribuído nos anos-calendário 2012 e 2013, sem incidência do imposto, já diminuído dos impostos e contribuições, conforme planilhas constantes nos Anexos I(2012) e II (2013) ao presente Auto de Infração.

Assim, para os anos-calendário de 2012 e 2013, foram apurados lucros a distribuir nos valores de R\$ 7.533.349,24 e R\$ 8.824.464,89, respectivamente. Considerando que, de acordo com as Alterações nº 10, 11 e 12 do Contrato Social da empresa Tocantins vigente à época, a participação do sócio era de 9,06% do capital social e que, conforme a cláusula décima quarta do Contrato Social, os resultados apurados serão atribuídos aos quotistas na proporção de suas quotas, apurou-se omissão de rendimentos para os anos-calendários de 2012 e 2013 nos valores de R\$ 29.170.478,56 e R\$ 55.159.160,04, respectivamente, conforme detalhado na tabela abaixo: (...)

Enfim, se o recorrente não comprova por meio de escrituração contábil, elaborada com observância da legislação comercial, o que inclui o registro e autenticação do Livro Diário antes do início da fiscalização, que a existência de lucro efetivo é maior do que o apurado segundo as regras do lucro presumido, não cabe invocar a isenção relativa a distribuição de lucros excedentes, eis que ausente condição exigida para sua fruição, não cabendo suscitar, neste aspecto, o princípio da verdade material para afastar obrigatoriedade trazida pela legislação de regência.

Portanto, na ausência de escrituração contábil regular, feita com observância da lei comercial, a distribuição de lucros isenta limita-se ao valor da base de cálculo do imposto (lucro presumido), diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, nos exatos termos definidos no art. 48, § 2º, inciso I, da IN SRF nº 93, de 1997.

Por fim, é preciso registrar que a conversão do julgamento em diligência, com fundamento no princípio da busca da verdade material, não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir, sob pena de se inverter o ônus da prova.

Dessa forma, sem razão ao recorrente, estando hígido o lançamento que ora se combate.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, nos termos do relatório e voto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator