



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10660.001407/2009-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2301-010.523 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de maio de 2023  
**Recorrente** ALYSON CARVALHO ROCHA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

LUCROS DISTRIBUÍDOS. DISTRIBUIÇÃO EXCEDENTE AO LUCRO PRESUMIDO. ISENÇÃO. CONDIÇÕES.

A empresa pode distribuir, com isenção do imposto de renda, valor maior que o lucro presumido do período desde que comprove que o lucro contábil excedeu o presumido, mediante levantamento dos demonstrativos contábeis com observância da legislação comercial, inclusive terem os livros devidamente registrados e autenticados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Maurício Dalri Timm do Valle, Joao Maurício Vital (Presidente). Ausente(s) o Conselheiro(a) Alfredo Jorge Madeira Rosa.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo ALYSON CARVALHO ROCHA contra o Acórdão de impugnação que decidiu pela parcial procedência do lançamento fiscal, referente ao IRPF, ano-calendário de 2005, exercício de 2006.

Por bem descrever os fatos, transcrevo o relatório do Conselheiro que me antecedeu:

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal que acompanha o auto de infração (fls. 8), a fiscalização tributária federal exige do ora Recorrente o recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) e acréscimos legais incidentes sobre os dividendos recebidos supostamente em excesso ao limite estipulado às pessoas jurídicas que apuram o IRPJ pela sistemática do lucro presumido, nos termos do art. 48 da Instrução Normativa SRF n.º 93/97, do art. 39, inc. XXVIII do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), do art. 46 da Lei n.º 8.981/95 e do Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 4/96.

Diversas diligências foram efetuadas pela fiscalização com vistas à apuração dos fatos. Constatou-se que o Recorrente e um outro sócio possuíam participações em duas sociedades: a *Comercial Beneficiadora de Café Ltda.* e a *Exportadora Varginha Ltda.*

Essas duas sociedades foram cindidas parcialmente, tendo o patrimônio cindido vertido em aumento de capital social de uma terceira sociedade, a *Embrasil – Empresa Brasileira Distribuidora Ltda.*, pelo montante global de R\$ 5.027.361,00. Por meio dessa operação, o Recorrente e o seu sócio passaram a ser sócios da Embrasil.

Contudo, na mesma data e no mesmo ato da conferência, o Recorrente e o seu sócio retiraram-se da Embrasil, pela quantia global ajustada de R\$ 3.473.390,06, sendo a liquidação financeira do ato de retirada gradualmente realizada ao longo dos anos de 2004 e 2005.

Em 2004, a Embrasil depositava os valores devidos em conta bancária da Comercial Beneficiadora, a qual os tributava pelo IRPJ na sistemática do lucro presumido, mediante aplicação do coeficiente de presunção de lucro de 8%. Os valores eram, então, depositados na conta bancária do Recorrente e de seu sócio.

Em 2005 – período relevante para o presente processo administrativo –, houve mudança de procedimento. A Embrasil passou a depositar os valores devidos diretamente na conta bancária do Recorrente e do seu sócio, sem trânsito pela conta da Comercial Beneficiadora e também sem qualquer tributação.

O Recorrente qualificou os valores recebidos como restituição de capital social da Embrasil, não os sujeitando à tributação pelo imposto de renda.

Já a fiscalização entendeu que toda a operação descrita foi realizada com o intuito de evitar, de modo fraudulento, a incidência de tributos corporativos sobre o ganho de capital auferido pela Comercial Beneficiadora e pela Exportadora Varginha, uma vez que a transação verdadeiramente perseguida seria a cessão de créditos, em favor da Embrasil, relativos à contribuição ao Instituto Brasileiro do Café (IBC) que aquelas empresas detinham.

A fiscalização tratou, pois, de desconsiderar os atos societários de cisão parcial, de conferência em aumento de capital social e de restituição de capital social, por supostamente serem *simulados*. Na visão das autoridades fiscais, o que verdadeiramente ocorreu foi a cessão onerosa de créditos pela Comercial Beneficiadora e pela Exportadora Varginha em favor da Embrasil.

Os tributos devidos por essas sociedades sobre a operação considerada pelo Fisco (ganho de capital auferido na cessão de créditos) foram formalizados em autos de infração autônomos, constantes dos processos administrativos n.º 10660.001404/2009-47 (Exportadora Varginha) e 10660.001405/2009-91 (Comercial Beneficiadora).

Como reflexo aos tributos corporativos, a exigência discutida nos presentes autos refere-se ao IRPF supostamente devido pelo Recorrente, incidente sobre o valor distribuído em

excesso à parcela dos dividendos isentos durante o ano de 2005, juntamente com a multa qualificada de 150% e com os juros de mora.

Inconformado, o Recorrente apresentou impugnação, contestando o lançamento de ofício (fls. 685).

Em primeira instância, a DRJ/Juiz de Fora julgou a impugnação parcialmente procedente, a fim de repercutir sobre a exigência de IRPF as exclusões havidas sobre o valor dos tributos corporativos (IRPJ, CSL e contribuições ao PIS/Cofins) cobrado das empresas Exportadora Varginha e Comercial Beneficiadora. Não houve recurso de ofício (acórdão n.º 0931.264, de 03/09/2010, fls. 1036).

Com efeito, as decisões de primeira instância tomadas nesses outros processos administrativos reduziram o montante exigido pela fiscalização:

(i) ao reconhecer a decadência do lançamento para o ano de 2004, no processo administrativo n.º 10660.001405/2009-91 (Comercial Beneficiadora); e

(ii) ao determinar a exclusão das contribuições ao PIS/Cofins sobre a suposta receita auferida, nos processos administrativos n.º 10660.001405/2009-91 (Comercial Beneficiadora) e 10660.001404/2009-47 (Exportadora Varginha).

Posteriormente a tais julgados, o CARF teve oportunidade de analisar os recursos voluntários interpostos por aquelas empresas nos dois processos administrativos já mencionados:

– no caso da Comercial Beneficiadora, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, por meio do acórdão n.º 1401001.071, de 05/11/2013, (a) negou provimento ao recurso de ofício e (b) deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto pela empresa, a fim de (b.1) desqualificar a multa de ofício de 150% para 75% e (b.2) acolher parcialmente a decadência apenas do 4º trimestre de 2004; – no caso da Exportadora Varginha, a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara de Primeira Seção de Julgamento do CARF, por meio do acórdão n.º 1102001.037, de 12/03/2014, por unanimidade de votos, deu provimento integral ao recurso voluntário interposto pela empresa, de modo a cancelar toda a exigência fiscal remanescente.

Informe-se que, ao tempo do julgamento do presente recurso voluntário (janeiro/2017):  
– no processo n.º 10660.001405/2009-91 (Comercial Beneficiadora), está pendente de apreciação embargos de declaração perante a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção (além de existir notícia de interposição de recurso especial dirigido à CSRF);

– no processo n.º 10660.001404/2009-47 (Exportadora Varginha), referidos autos encontram-se arquivados, tendo o recurso voluntário interposto pela empresa sido integralmente provido.

Enfim, em discussão no presente processo administrativo só restou a exigência de IRPF relativa ao ano de 2005, em decorrência da distribuição de dividendos em excesso pelas empresas Comercial Beneficiadora e Exportadora Varginha.

Pois bem. Ainda inconformado, o Recorrente apresentou recurso voluntário defendendo, em síntese, (a) a inexistência de fraude nos atos societários e a impossibilidade de imposição de multa agravada de 150%; (b) a ausência de disposição legal a limitar a isenção sobre o valor dos dividendos distribuídos, em decorrência do regime de apuração do IRPJ; (c) a validade da distribuição de dividendos pelas sociedades investidas ao Recorrente e a impossibilidade de a fiscalização desconsiderar a existência de contabilidade regular dessas sociedades; (d) a falta de matéria tributável na suposta operação de cessão onerosa de créditos, uma vez que esta teria ocorrido com

considerável deságio, fato que obrigatoriamente deve repercutir sobre a formação da base de cálculo do IRPF em comento (fls. 1064).

Houve discussão entre diferente

s turmas do CARF sobre a competência para julgar o presente processo, restando decidido a competência da 2ª Seção (acórdão nº 1201001.251 de 18/01/2016).

Nas e-fls. 1.278 e seguintes, o contribuinte apresenta manifestação para que fosse indicado o processo para julgamento, já que as razões de sobrestar não mais subsistem.

Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

## Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar o recurso.

### **DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS**

A controversa instaurada nos autos diz respeito à omissão de rendimentos decorrentes da distribuição de lucros e dividendos, que teria ocorrido sem respeitar as formalidades legais e necessárias, da qual o contribuinte era sócio à época dos fatos geradores.

Inicialmente, cumpre destacar 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".

As empresas que optam pelo regime de lucro real ou presumido, como no caso da empresa que a recorrente seria sócia devem observar critérios específicos para utilizar a distribuição dos lucros, enquadrados como "isentos".

Quanto aos lucros e dividendos que excederem a base de cálculo do imposto é importante que os registros sejam feitos por meio de escrituração contábil 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. E é justamente a controvérsia instaurada.

Pois bem, em se tratando 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 n.º 11, de 21 de fevereiro de 1996, vigente à época da autuação:

"Art. 51. 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, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.**

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

§4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei n.º 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".*

Necessário se faz, portanto, que os registros dos livros contábeis e comerciais tenham observados suas formalidades. Vale destacar que a própria legislação tributária possibilita expressamente a distribuição de resultados apurados pela contabilidade quando tais resultados são superiores ao montante que foi oferecido à tributação. Nessa linha, vejamos o artigo 238, §2º, da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17:

### TÍTULO XIII

#### DOS LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

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 n.º 1.397, de 16 de setembro de 2013.

§ 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, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRRF:**

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

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

Registra-se, ainda, que tal possibilidade já existia inclusive no artigo 48, §2º, da Instrução Normativa SRF n. 93/97, que assim dispunha:

Seção IX. LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

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.**

Cumpra-se, ainda, que a divisão dos lucros e dividendos estão sendo aceitos como isentos pela jurisprudência do CARF mediante o cumprimento de formalidades e obrigações como manter os livros contábeis/livro diário devidamente escriturado, a exemplo do Acórdão 2202-005.011, de 12 de março de 2019, de Relatoria do Conselheiro Martin da Silva Gesto, da 2ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, da qual descreve que a isenção é permitida “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”.

No presente caso, o processo foi sobrestado para aguardar o trânsito em julgado no processo nº 10660.001405/2009-91, uma vez que foi constatada questão prejudicial do mérito do presente recurso voluntário, regulada pelo art. 6º, inciso III, do Regimento Interno do CARF, no que diz respeito a processo reflexo.

O julgamento final do respectivo processo teve o Acórdão de 9101-005.972, de 08/02/2022, com o seguinte resultado:

**Ementa(s)**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Exercício: 2004, 2005.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. CESSÃO DE CRÉDITOS. TRIBUTAÇÃO NA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernente à cessão de créditos de ICMS, referida como recuperação de custos não ativados, e não de crédito integrante do ativo do sujeito passivo, alienado com deságio, decorrente de Quota de Contribuição sobre Exportação de Café.

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA ACESSÓRIA. MULTA QUALIFICADA. CONHECIMENTO DO RECURSO PREJUDICADO PELO FATO DE NÃO TER SIDO CONHECIDO DO RECURSO QUANTO À MATÉRIA RELATIVA À EXIGÊNCIA PRINCIPAL.

Não obstante o acolhimento, pelo colegiado, do recurso especial quanto à matéria relativa à multa qualificada em face do não conhecimento do recurso fazendário quanto à segunda matéria, na qual se discutia a exigência principal, restou prejudicada a sua apreciação, vez que ante a impossibilidade processual de restabelecer a exigência do crédito tributário principal não há motivo ou justificativa para o escrutínio jurisdicional da sanção correspondente.

Acórdão de embargos de declaração n.º 1401-002.153, de 17/10/2017,

**Ementa(s)**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Ano-calendário: 2003, 2004, 2005 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO DO CABIMENTO.

São cabíveis embargos de declaração para suprir omissão de acórdão. Os embargos são acolhidos para integrar os fundamentos eivados de omissão, concedendo-se efeitos infringentes ao recurso quando as omissões constatadas tiverem o condão alterar a decisão embargada.

LUCRO PRESUMIDO. CESSÃO DE CRÉDITOS ORIUNDOS DE TRIBUTO RECOLHIDO A MAIOR. NÃO INCIDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO NO MOMENTO DA CESSÃO.

A cessão de créditos com deságio não se sujeita à tributação do IRPJ, pois não há ganho na operação, que é resultado da subtração entre o valor recebido e o valor do crédito cedido.

Conforme se verifica-se da autuação, no processo correlacionado, o sócio do recorrente teve julgamento favorável, conforme **Acórdão de Recurso Voluntário n.º 2202-005.708** em 05, de novembro de 2019, em razão da mesma acusação fiscal, e mesmo ano-calendário, com ementa assim transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF).

Exercício: 2006. LUCROS DISTRIBUÍDOS. DISTRIBUIÇÃO EXCEDENTE AO LUCRO PRESUMIDO. ISENÇÃO. CONDIÇÕES.

A empresa pode distribuir, com isenção do imposto de renda, valor maior que o lucro presumido do período desde que comprove que o lucro contábil excedeu o presumido, mediante levantamento dos demonstrativos contábeis com

observância da legislação comercial, inclusive terem os livros devidamente registrados e autenticados.

Tomo por empréstimo os fundamentos utilizados do referido Acórdão, para também utilizar, além do processo decorrente reflexo:

(...)

**Consoante se demonstrou pelas transcrições de partes dos acórdãos CARF supra dos processos administrativos fiscais da COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ (processo nº 10660.001405/2009-91) e EXPORTADORA VARGINHA (processo nº 10660.001404/2009-47), as autuações nas pessoas jurídicas em relação ao ano-calendário 2005 foram afastadas pelas turmas ordinárias do CARF.**

**Diante disso, as contabilidades apresentadas referentes aos ano-calendário de 2005, diversamente do que apontou a autoridade lançadora, respaldam a distribuição do excedente de lucro distribuído pela COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ e EXPORTADORA VARGINHA, haja vista que os defeitos verificados pela fiscalização nas contabilidades das empresas não foram ratificados pelo CARF, não havendo razão para que os excedentes aos lucros distribuídos não possam ser distribuídos ao sócio ora recorrente.**

Com isso, não foram verificados pelo CARF os defeitos apontados pela fiscalização na contabilidade ou na operação realizada de distribuição de lucros e dividendos, ao recorrente.

Portanto, o recorrente se beneficia da decisão do processo reflexo, e pelo princípio da segurança jurídica, diante da aplicação dos efeitos daquele feito ao presente caso.

Na busca da verdade material, princípio este vinculado ao processo administrativo fiscal, forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, conclusiva por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

Cabe à autoridade lançadora comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja a aquisição da disponibilidade econômica. Ao contribuinte, cabe o ônus de provar que o rendimento tido como omitido tem origem em rendimentos tributados ou isentos, ou que pertence a terceiros.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que se alega é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

"Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei".

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo aresto abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

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.**

(...)

(Acórdão n.º 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013). Grifou-se.

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto **DAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha  
Relator