



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

**Processo n°** 10803.000087/2010-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-005.778 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de outubro de 2018  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF  
**Recorrente** EPAMINONDAS DE QUEIROZ MEDEIROS JUNIOR  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006, 2007, 2008

**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.

**PEDIDO DE PERÍCIA. DILIGÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO.**

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

**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.

**DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. LUCRO ARBITRADO.**

A pessoa jurídica que houver se submetido ao regime de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado e apurar o lucro efetivo, com base na escrituração contábil, inferior àquele, poderá distribuir, sem incidência de imposto, o valor correspondente ao lucro presumido ou arbitrado, diminuído de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita. No entanto, se houver parcela

de lucro excedente a este valor, esta só será isenta para o beneficiário se a empresa demonstrar, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior do que o presumido ou arbitrado.

#### LIVRO DIÁRIO. AUTENTICAÇÃO.

Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares, devem ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio.

#### OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO.

A partir da edição da Lei n.º 9.430, de 1996, em se verificando depósitos bancários sem origem comprovada, e em não havendo o contribuinte logrado êxito em demonstrar sua origem, gravita em prol do Fisco presunção relativa preceituada no artigo 42.

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, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Suplente Convocada), Rayd Santana Ferreira, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, 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 19ª Turma da DRJ/RJ1 e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 623/639):

*Inicialmente, o contribuinte foi intimado, por meio do Termo de fl. 33, a apresentar, dentre outras solicitações, os extratos bancários de todas as contas mantidas pelo contribuinte, cônjuge e dependentes no ano de 2005, com as respectivas comprovações de origem de créditos efetuados nas contas. Foi também intimado a comprovar o efetivo ingresso de lucros de pessoa jurídica, nos anos de 2006 e 2007, mediante extratos bancários, identificando tais montantes e relacionando-os em planilha, em ordem cronológica. Além disso, a autoridade fiscal*

*exigiu a apresentação de documentos contábeis da pessoa jurídica que comprovassem a distribuição de lucros.*

*Em resposta às fls. 37/39, o intimado informou que juntava os extratos bancários das contas mantidas no Banco Real (fls. 43 a 64) e Caixa Econômica Federal (fls. 65 a 73) relativos ao ano de 2005, além das planilhas com identificação dos respectivos créditos para comprovação de origem (fls. 74 e 75). Com relação aos anos de 2006 e 2007, discriminou os montantes recebidos e afirmou que os valores mais expressivos se referiam a lucros distribuídos e empréstimos tomados a pessoa jurídica. Juntou planilhas às fls. 76 e 77 e o Razão por conta da pessoa jurídica Protec Prestação de Serviços Ltda, doravante denominada Protec. (fls. 78/79).*

*Por intermédio do Termo de fls. 81/83, o contribuinte foi intimado a apresentar os extratos de todas as contas bancárias mantidas no ano de 2005 e reintimado a comprovar a origem dos créditos efetuados nas contas bancárias mantidas no Real e na CEF no ano de 2005, já que as planilhas elaboradas pelo mesmo somente demonstravam a movimentação bancária das contas. Com relação aos anos de 2006 e 2007, como o contribuinte informou que parte predominante da distribuição de lucros foi efetuada em espécie, este foi intimado a comprovar, mediante cópia de extratos bancários da pessoa jurídica, tais distribuições em valores e datas compatíveis com os alegados montantes pagos em espécie. Foi determinada, ainda, a elaboração de planilha contendo a relação de saques (datas e valores), e vinculação destes com os respectivos montantes recebidos a título de distribuição de lucro.*

*Além disso, o contribuinte foi reintimado, dentre outras solicitações, a comprovar o efetivo ingresso dos valores relativos a empréstimos tomados junto a Protec, mediante extratos bancários, destacando tais montantes e relacionando-os em planilha em ordem cronológica. Cientificado da intimação, o contribuinte manifestou-se às fls. 97 a 99, afirmando que além das contas mantidas no Banco Real e CEF no ano de 2005, possuía também contas no Unibanco (que não teve movimentação no período indicado) e Itaú (movimentação oriunda de remuneração da Polícia Militar do Estado do Rio e Janeiro). Juntou extratos do Unibanco (fls. 100 a 111) e Itaú (fls. 112 a 114).*

*Em complemento, o intimado manifestou-se às fls. 119/121, informando que a origem dos depósitos em suas contas decorria de transferências da empresa Protec, conforme listagem anexada (fls. 122/124) e extratos às fls. 125 a 266.*

*Na sequência, a fiscalização intimou o contribuinte a comprovar a origem dos créditos bancários relacionados na planilha de fl. 270, a apresentar os extratos bancários da CEF, já que os anteriormente apresentados estavam incompletos, e a justificar os créditos realizados pela pessoa jurídica Protec mediante documentação hábil e idônea, especialmente contábil. O*

*contribuinte manifestou-se à fl. 272, informando que todos os cheques sacados pela Protec, utilizados para pagamentos de lucros e empréstimos nos anos de 2005 a 2007, encontravam-se relacionados na planilha de fls. 273 a 282. Além disso, afirmou às fls. 285/286 que apresentava documentação referente à identificação da origem dos recursos que possibilitaram os depósitos em suas contas, que todos os créditos realizados pela pessoa jurídica no ano de 2005 estavam identificados na relação anexada e que juntava os extratos da CEF e cópia do contrato social da Protec. Os documentos constam das fls. 287 a 328.*

*No prosseguimento da ação fiscal, foram efetuadas as intimações de fls.*

*329/330, 332/334, entre as quais figura a solicitação para o contribuinte apresentar escrituração contábil (Livro Diário e/ou Razão) da Protec, que demonstre o registro dos lucros distribuídos ao contribuinte nos anos de 2005 a 2007. Em resposta à fl. 336, o contribuinte apresentou o extrato da CEF às fls 337 a 347, e, nas fls. 350/352, informou que apresentava declaração fiscal assinada pelo contador da Protec (fl. 353), discriminação mensal dos lucros e empréstimos, alterações contratuais, o Razão de 2005 a 2007, dentre outros documentos. A documentação apresentada consta das fls. 353 a 450.*

*A Fiscalização efetuou reintimações às fls. 453/454, 472/473 e 486/487 e o contribuinte informou às fls. 456/457 que já havia reiterado junto aos bancos a solicitação feita pela Fiscalização, conforme correspondências juntadas às fls. 458 a 463. Na fl. 465, o contribuinte informou que juntava mais documentos às fls. 466 a 468 e na fl. 475 informou que cópias dos cheques emitidos em valor superior a R\$5.000,00 nos anos de 2006 e 2007 (fls. 477 a 484). Por fim, reiterou os esclarecimentos já prestados anteriormente e informou que não conseguiu obter junto ao Banco Santander os documentos requeridos pela fiscalização (fl. 489).*

*Em vista das irregularidades apuradas, a fiscalização emitiu o Termo de Verificação Fiscal de fls. 12/29 e lavrou o auto de infração de fls. 02/11 com a descrição das infrações de rendimentos excedentes ao lucro arbitrado pagos a sócio nos exercícios de 2006, 2007 e 2008 e omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada no exercício de 2006.*

*O contribuinte foi cientificado do lançamento em 24/12/2010 (fl. 518) e apresentou a impugnação de fls. 519 a 532 em 14/01/2011, por intermédio de mandatário. A procuração consta da fl. 544.*

*A seguir, síntese das alegações oferecidas pelo impugnante:*

*- na quantificação dos valores considerados distribuídos, a autoridade fiscal abandonou os lucros contábeis passíveis de distribuição, encontrando diferenças distribuídas a maior que*

*foram submetidas à tributação na pessoa física do impugnante, a pretexto de rendimentos excedentes ao lucro arbitrado;*

*- a autoridade fiscal desprezou inteiramente os esclarecimentos prestados na fase probatória, fazendo prevalecer, em relação ao item 1, os efeitos do arbitramento de lucro da pessoa jurídica. Para provar a veracidade dos esclarecimentos prestados no decorrer da fiscalização, requer o impugnante sejam apreciadas também as provas agora acostadas aos autos que demonstram claramente, sob qualquer ângulo, que não procede a tributação da pessoa física do impugnante, não tendo se verificado qualquer acréscimo patrimonial a descoberto, nem omissão de rendimentos;*

*- o certo é que a Protec, conquanto tenha optado pelo lucro presumido teve o seu lucro arbitrado, mas continua mantendo contabilidade regular nos termos do art. 527 do RIR, revestido de todas as formalidades legais, e poderia, como o fez, distribuir o seu lucro contábil sem qualquer incidência fiscal na conformidade do art. 48 e §§ da IN./SRF nº 093 de 24.12.1997, e IN./SRF nº 11/96, art. 51 § 2º;*

*- a Protec mantém sua contabilidade regular tendo submetido o seu lucro à tributação pelo critério de lucro presumido. A prova da contabilidade regular é feita neste momento através da apresentação dos termos de abertura e de encerramento dos Diários dos anos de 2005, 2006 e 2007 e bem assim dos balanços correspondentes, cuja escrituração encontra-se absolutamente em ordem conforme será comprovado através de perícia/diligência que ora se requer, caso o nobre Julgador entenda insuficientes as provas ora acostadas. Esclareça-se que, com isto, não se busca atacar aqui a desclassificação da escrita da Pessoa Jurídica, mas se comprovar o efetivo recebimento dos valores declarados pelo impugnante. Uma vez comprovada a existência regular da escrituração, terá o julgador condições suficientes para atestar a efetiva distribuição do lucro contábil;*

*- no que concerne ao item 2 do auto de infração, o impugnante apresenta as provas de que todos os recursos depositados em suas contas bancárias foram decorrentes de lucros e empréstimos tomados pela pessoa jurídica Protec Prestação de Serviços Ltda;*

*- objetivamente pode-se afirmar que todos os depósitos bancários informados analiticamente no "Anexo I do Termo de Verificação Fiscal" e quantificados no item 2 do Auto de Infração tem a sua origem devidamente comprovada, entre outros, com os valores que o Impugnante recebeu, provindos da Protec, conforme destacado nas folhas do Diário de 2005 de n.ºs. 31, 32, 33, 44, 51, 54, 58, 66, 68, 72, 73, 92, 94, 95, 99, 105, 106 e 109, que se encontram aqui anexados conforme documentos anexos sob os n.ºs. 5, 6, 7, 9, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 18, 19, 21, 22, 25, 26, 27 e 28;*

*- não obstante as provas impactantes que demonstram a saciedade, a contabilização de todos os seus assentamentos, e a*

*existência de livros e documentos contábeis e fiscais da Protec o Impugnante requer perícia/diligência, caso o Julgador não se convença, com as provas aqui trazidas aos autos, da não tributação dos recursos auferidos por ele. Apresenta quesitos para perícia.*

*Nas fls. 494 a 504, o contribuinte apresentou um aditamento à impugnação, com as seguintes considerações:*

*- houve cerceamento do direito de defesa do contribuinte, acarretando nulidade do lançamento, em razão da ausência de informação, por parte do órgão fiscalizador, quanto à fiscalização da pessoa jurídica Protec;*

*- o entendimento jurisprudencial é no sentido de que, para se ter ditos valores como omissão de rendimentos não basta a simples presunção de que os depósitos constituem renda tributável. É imprescindível que seja comprovado e evidenciado qualquer sinal de riqueza, visto que só depósitos bancários não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento fiscal com fundamento nessa presunção legal só é admissível, segundo entendimento pacificado na área administrativa, quando ficar comprovado o nexo causal entre o depósito e o fato que represente omissão de rendimentos — e isso não aconteceu no caso presente;*

*- o impugnante já comprovou a origem de parte substancial dos depósitos bancários através de saques e transferências por intermédio da pessoa jurídica Protec e agora, apesar de decorridos mais de 6 anos, está trazendo aos autos mais as provas das importâncias decorrentes de transferência interbancária de contas da Protec para a conta pessoal do impugnante no valor de R\$10.500,00;*

*- deve ser excluído o valor de R\$5.000,00 (25/05/2005) porque não existe movimentação da conta corrente bancária de tal valor;*

*- restaram para comprovar somente depósitos bancários no montante de R\$35.661,81. No entanto, tais valores estão dispensados de comprovação por se enquadrarem nos requisitos do art. 849, § 2º, II do RIR, visto que os valores de cada depósito não ultrapassam a R\$12.000,00, e o somatório dos depósitos não ultrapassa a R\$80.000,00.*

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ (DRJ/RJ1), por meio do Acórdão nº 12-56.122 (fls. 623/639), de 23/05/2013, cujo dispositivo considerou Procedente em Parte a Impugnação, com a manutenção do crédito tributário em parte. É ver a ementa do julgado:

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

*Exercício: 2006, 2007, 2008*

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.*

*O contribuinte foi regularmente cientificado do Auto de Infração e exerceu plenamente seu direito de defesa por meio de impugnação, dentro do prazo assegurado pela legislação, inexistindo, portanto, cerceamento do direito de defesa.*

*DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. LUCRO ARBITRADO.*

*A pessoa jurídica que houver se submetido ao regime de tributação pelo lucro arbitrado e apurar o lucro efetivo, com base na escrituração contábil, inferior àquele, poderá distribuir, sem incidência de imposto, o valor correspondente ao lucro arbitrado, diminuído de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita. No entanto, se houver parcela de lucro excedente a este valor, esta só será isenta para o beneficiário se a empresa demonstrar, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior do que o arbitrado.*

*ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. DEFICIÊNCIAS. PARTIDAS MENS AIS. LIVROS AUXILIARES. INEXISTÊNCIA.*

*A constatação de deficiências na escrituração contábil da pessoa jurídica, manifestada pela inexistência de livros auxiliares que possam suportar os lançamentos resumidos em partidas mensais, torna-a imprestável para determinação do lucro líquido do exercício e, por conseqüência, inviabiliza a apuração do lucro real.*

*LIVRO DIÁRIO. AUTENTICAÇÃO.*

*Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares, devem ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio dentro do prazo estabelecido na legislação.*

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO.**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.*

*A Lei nº 9.430, de 1996, no art. 42, estabeleceu, para fatos ocorridos a partir de 01/01/1997, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.*

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte*

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

1. O auto de infração foi lavrado com estrita observância das normas previstas na legislação tributária, não restando configurado qualquer vício procedimental em sua constituição que ensejasse a nulidade do lançamento, conforme alegou o impugnante. 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 impugnante.
2. A realização de perícia se justificaria na hipótese de necessidade de apreciações técnicas, por especialistas com conhecimento específico em determinadas matérias, com o intuito de esclarecer aspectos controvertidos que não ficaram suficientemente demonstrados pelas provas aportadas ao processo. Entretanto, essa não é a hipótese presente nos autos, visto que não se faz necessária a apreciação técnica de especialista para subsidiar o julgamento da lide.
3. Quanto à diligência, cabe esclarecer que os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, não deixam qualquer dúvida quanto ao momento em que as alegações do impugnante, devidamente acompanhadas dos pertinentes elementos de prova, devem ser apresentadas, ou seja, na impugnação. Portanto, não cabe ao impugnante se valer de pedido de diligências para apresentar provas não trazidas aos autos no momento oportuno, quando esse ônus lhe cabia.
4. Lucros Distribuídos:
  - a. De acordo com o artigo 10 da Lei nº 9.249/1995, condição imposta para concessão do benefício é a de que os lucros sejam “apurados”, o que, por decorrência lógica, pressupõe existência de escrituração contábil realizada com estrita observância dos princípios e normas contábeis.
  - b. Assim, com o intuito de regulamentar o disposto no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, a Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, que dispôs sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1996, em seu art. 51. No mesmo sentido dispôs o Ato Declaratório Normativo nº 4, de 29 de fevereiro de 1996. Da mesma forma, a Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, que dispôs sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997, estabeleceu no art. 48.
  - c. O lucro da pessoa jurídica da qual o impugnante era sócio, nos anos objeto da autuação, foi apurado pelo regime de tributação de lucro arbitrado. Tal fato encontra-se consolidado administrativamente, uma vez que não houve impugnação no processo referente ao arbitramento do lucro.
  - d. Para que o excedente de lucros pudesse ser considerado como isento de tributação, seria imprescindível que o contribuinte

- demonstrasse, 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, ou seja, o lucro arbitrado.
- e. No entanto, a escrituração contábil apresentada pelo contribuinte tanto no curso da fiscalização (Livro Razão fls. 384/394), como na impugnação (Livro Diário – fls. 550 a 614) não observa determinações da legislação pertinente, conforme a seguir descrito.
- f. Os livros ou fichas do Livro Diário, bem como os livros auxiliares, devem ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio no prazo estabelecido, conforme determina expressamente o art. 258, § 4º, do Regulamento de Imposto de Renda (RIR – Decreto nº 3.000, de 1999). Entretanto, o Diário apresentado em sede de impugnação não contém sequer o termo de autenticação no registro competente, conforme se observa nas fls. 550 a 614, o que desatende ao comando da legislação citada.
- g. Cabe destacar que o limite temporal à autenticação do Livro Diário encontra-se regulamentado pela Instrução Normativa SRF n.º 16, de 10 de março de 1984, que determina que o registro e a autenticação tenham sido promovidos até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente exercício financeiro.
- h. Portanto depreende-se que, em relação ao lucro arbitrado, a parcela excedente ao valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, deverá ser reconhecida somente com base em escrituração contábil idônea da empresa, devidamente autenticada anteriormente à entrega da declaração de rendimentos, o que não restou demonstrado na presente situação.
- i. Além disso, em relação ao Livro Diário referente aos anos de 2006 (fls. 580/598) e 2007 (fls. 599/614), as operações da empresa foram agrupadas em partidas mensais e não havia referência a lançamentos em livros auxiliares, conforme determina o art. 258 do RIR/99.
- j. Registre-se que tal fato representa causa de desclassificação da escrituração da pessoa jurídica, tornando-a imprestável para a determinação do lucro líquido do exercício e, por consequência, inviabiliza a apuração do lucro real.
- k. Além de todas as situações já descritas, que por si só, já são suficientes para desclassificar a escrita fiscal apresentada pelo contribuinte, há, ainda, outros vícios e irregularidades identificados que permitem concluir pela impossibilidade de

demonstração da condição imposta na legislação para considerar a totalidade de lucros distribuídos como isentos de tributação. São eles: 1. Os valores informados no Livro Diário a título de 'Distribuição Antecipada de Lucros' para o ano de 2005 (fls. 550/579) são totalmente distintos dos constantes do Livro Razão do mesmo ano (fls. 384 a 387); 2. O Livro Diário apresentado não contém as informações relativas aos meses de agosto de 2006 e outubro de 2007; 3. O mês de setembro de 2006 não apresenta registro de distribuição de lucros no Livro Diário (fls. 590/591), ao passo que o Livro Razão aponta o valor de R\$36.595,41 de lucros distribuídos para o impugnante (fl. 390); 4. Os valores informados a título de distribuição de lucros para os sócios da pessoa jurídica no mês de abril de 2007 são totalmente distintos nos Livros Diário (fl. 604) e Razão (fl. 392).

#### 5. Depósito Bancário:

- a. Os depósitos bancários de origem não comprovada efetuados a partir do ano-calendário de 1997, por presunção legal, caracterizam omissão de rendimentos, estando, por conseguinte, sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda. Incabíveis as alegações do impugnante de que o depósito bancário por si só não constituiria prova da existência de rendimentos tributáveis e que seria necessária a comprovação do nexo causal entre o depósito e o fato que representasse omissão de rendimentos. O efeito da presunção legal é de justamente inverter o ônus da prova. Assim, a presunção favorável ao Fisco transfere para o contribuinte o ônus de rechaçar a imputação, mediante comprovação da origem dos recursos. Trata-se, pois, de uma presunção relativa, passível de prova em contrário.
- b. Da mesma forma, não merece acolhimento a alegação do impugnante de que haveria necessidade de comprovação, pelo Fisco, da revelação de sinais exteriores de riqueza, para proceder ao lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada. Trata-se de argumento absolutamente incabível para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 1997. A base legal acerca da necessidade de demonstração de sinais exteriores de riqueza estava contida no art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990. Note-se, entretanto, que, para o ano em análise, a lei aplicável ao lançamento com base em depósitos bancários é a Lei nº 9.430, de 1996. Essa lei não exige a existência de sinais exteriores de riqueza para caracterizar omissão de rendimentos, visto que estabelece a presunção relativa de que depósitos bancários, sem a respectiva comprovação de origem, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, constituem elementos suficientes para tal caracterização, estando, por conseguinte, sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda. O Contribuinte foi regularmente intimado, no decorrer da ação fiscal, a comprovar a origem dos depósitos que foram objeto deste lançamento,

conforme Termos de Intimação às fls. 33/35, 81/83 e 268/270. Assim, restou plenamente atendido o comando do caput do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

- c. No que se refere à materialidade da exação, o contribuinte alegou, basicamente, que a maior parte dos depósitos seria decorrente de lucros distribuídos e empréstimos tomados junto à pessoa jurídica Protec Prestação de Serviços Ltda. Com relação ao restante não comprovado, invocou o disposto no art, 42, §3º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.
- d. A alegação de que parte dos depósitos seria decorrente de lucros distribuídos pela pessoa jurídica não merece acolhida, tendo em vista que tal fato não restou devidamente comprovado pelo contribuinte, quando o ônus lhe cabia. A escrituração da pessoa jurídica apresentada nos autos não se revela hábil a comprovar as informações ali descritas, em razão de existência das irregularidades já descritas neste voto, suficientes para desclassificá-la.
- e. Com relação ao fato de o contribuinte trazer documentos bancários comprobatórios de que houve transferências de recursos entre conta bancária da pessoa jurídica e a sua, há de se esclarecer que tal fato não é suficiente para comprovar a origem dos créditos, conforme determina o legislador. Entenda-se origem como a natureza da percepção dos recursos e não simplesmente o nome do depositante. Caberia ao contribuinte comprovar a que título recebera tais valores, o que tornaria possível a identificação da natureza do rendimento como tributável ou não. Portanto, não restou comprovada nos autos a alegação de que parte dos créditos efetuados na conta bancária do contribuinte se referia, de fato, à distribuição de lucros da pessoa jurídica Protec.
- f. A outra alegação apresentada pelo contribuinte foi de que parte dos depósitos decorria de empréstimos tomados junto a mesma pessoa jurídica, da qual era sócio.
- g. Juntou o contrato de mútuo relativo ao ano-calendário de 2005 à fl. 448 e planilha de fl. 354.
- h. De acordo com o contrato de mútuo juntado à fl. 448, a pessoa jurídica da qual o contribuinte era sócio teria lhe disponibilizado, para o ano de 2005, uma “linha de crédito” no montante de R\$251.973,27 e o contribuinte discriminou tal quantia na planilha de fl. 354. No entanto, tais documentos, por si sós, sem respaldo em escrituração contábil regular da pessoa jurídica, não se revelam suficientes a comprovar a operação pretendida.
- i. Frise-se, ainda, que não consta dos autos qualquer documento hábil a comprovar que o contribuinte tenha quitado parcial ou integralmente os supostos empréstimos no ano de 2005 ou nos

anos subsequentes, efetuados junto à empresa da qual era sócio, fato importante para a caracterização da natureza da operação como empréstimo. Nos contratos apresentados, há somente a informação de que a quantia a ser restituída seria determinada em “data a ser definida”, mas não consta qualquer outro documento que defina esta data.

- j. Por fim, o contribuinte alegou que deveria ser excluído do lançamento o valor de R\$5.000,00 como depósito de origem não comprovada realizado em 25/05/2005, por ausência de movimentação da conta corrente bancária de tal valor. De fato, neste item, assiste razão ao impugnante.
- k. A autoridade lançadora discriminou o crédito de R\$5.000,00, com data de 25/05/2005, na planilha de fls. 27/28, como correspondente a 50% do depósito efetuado na conta corrente do contribuinte mantida no Banco Real, em conjunto com sua companheira. No entanto, em análise ao extrato à fl. 50, constata-se que inexistente tal crédito na conta bancária do contribuinte, devendo, pois, ser excluído do lançamento. Assim, a infração relativa ao mês de maio de 2005 fica reduzida de R\$25.112,10 para R\$20.112,10.
- l. Como o valor mantido relativo à infração de depósitos bancários de origem não comprovada foi superior a R\$80.000,00, não cabe a alegação do impugnante acerca do disposto no art. 42, §3º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência integral do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (fls. 644/653), apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

- a. Preliminarmente, a r. decisão recorrida proferida no sentido de não ser necessária a produção de prova pericial, para deslinde de parte da controvérsia, carece, data vênua, de correta fundamentação, estando a merecer reforma, para que outra seja dada, uma vez que o esclarecimento dos fatos que se deseja provar deve ser realizado por profissional com conhecimento técnico para tal.
- b. A fiscalização da pessoa jurídica e do recorrente foi feita pelos mesmos agentes fiscais que, em nenhum momento, embora sabendo que a fiscalização da Protec renderia consequências para seus sócios, informaram ao recorrente que tal fiscalização havia ocorrido ou que estava ocorrendo, de modo que se pudesse tomar as medidas cabíveis.
- c. Uma vez que a perícia requerida foi recusada, em nítido cerceamento de sua defesa, vem ele juntar ao processo os livros da empresa Protec, para comprovar a regularidade de sua escrituração (docs. 2, 3 e 4). Da mesma forma, anexa parecer e análise crítica (doc. 01) da mesma escrituração, parecer este elaborado pelo Contador José Cruz da Silva, CRC/RJ 078538/O-9.

- 
- d. A empresa Protec, embora tenha optado pelo lucro presumido, teve seu lucro arbitrado, mas, nem por isso, deixou de ter contabilidade regular nos termos da legislação fiscal, revestida de todas as formalidades requeridas pela lei, podendo, na forma do artigo 48 e parágrafos da IN nº 93 de 24.12.1997 e IN/SRF nº 11/96, artigo 51, § 2º, distribuir lucros que excedam o lucro presumido/arbitrado sem a incidência de qualquer imposto.
- e. O arbitramento decorreu do fato da empresa Protec não ter respondido às intimações para apresentação da escrituração. Sabe-se, todavia, que isso só veio a acontecer, porque a Protec havia se mudado para novo endereço não recebendo a correspondência que foram encaminhadas aos antigos endereços.
- f. Finalmente, há de se considerar a contradição existente na decisão que dá como existente o lucro distribuído em excesso ao recorrente, para efeitos de tributação, mas não o considera para servir como origem dos depósitos bancários realizados na conta corrente do recorrente.
- g. O recorrente apresentou como origem dos depósitos realizados em sua conta corrente as seguintes provas: (i) lucros distribuídos pela sociedade Protec; (ii) empréstimos tomados junto à mesma sociedade. O julgador de primeira instância entendeu que, por não haver escrituração regular não haveria como se comprovar a distribuição dos lucros ao recorrente, entretanto, manteve a tributação sobre o excesso de lucros a ele distribuído. Ou seja, o lucro, para o julgador, existe no momento em que deve ser tributado, mas não existe no momento em que serve para comprovar a sua distribuição ao recorrente.
- h. Tal lucro foi expressamente reconhecido pela autoridade lançadora no momento em que o tributou, em assim sendo, a presunção existente a favor desta não mais existe. A alegação de que a escrituração não está regular não é mais pretexto para desconsiderar a origem dos depósitos realizados a título de lucros distribuídos.
- i. Com relação aos empréstimos realizados, que serviriam de base para comprovação de parte dos depósitos bancários, também não foram considerados pela decisão de primeira instância, haja vista que “os documentos apresentados pelo impugnante não são suficientes para comprovar a natureza dos créditos efetuados em suas contas bancárias”.
- j. Ora, o recorrente apresentou os contratos de empréstimos, demonstrou a coincidência de datas dos valores depositados com os valores emprestados, bem como a sua origem, o que mais se faz necessário para demonstrar sua existência? Como apresentar mais provas? Se a autoridade julgadora entendesse serem necessárias mais provas, que autorizasse a realização da perícia contábil, para que o assunto ficasse esclarecido de vez, e, então emitir sua decisão com base nas provas trazidas ao processo.

- k. Diante do exposto, requer: (i) preliminarmente, a anulação da decisão de primeira instância para que seja autorizada a realização da perícia solicitada, face sua primordial importância para o deslinde da questão; (ii) *ad argumentandum*, requer seja dado provimento ao seu recurso para a improcedência do lançamento com relação a tributação do lucro excedente ao lucro arbitrado e ao alegado acréscimo patrimonial não justificado, uma vez que restou demonstrada a origem dos recursos aplicados.

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 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.

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.

Preliminarmente, alega o recorrente a nulidade da decisão proferida, por ter negado a produção de prova pericial, bem como a nulidade do lançamento, por entender que deveria ter sido intimado da fiscalização ocorrida na Protec, pessoa jurídica da qual é sócio, para tomar as medidas cabíveis.

Contudo, sem razão ao recorrente.

De início, entendo que agiu com acerto a decisão de piso ao assentar o entendimento no sentido de que a realização de perícia somente se justificaria na hipótese de necessidade de apreciações técnicas, por especialistas com conhecimento específico em determinadas matérias, com o intuito de esclarecer aspectos controvertidos que não ficaram suficientemente demonstrados pelas provas aportadas ao processo, não sendo essa a hipótese dos autos.

Nesse desiderato, destaco que a conversão do julgamento em diligência ou eventual pedido de produção de prova pericial não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

O presente feito não demanda maiores investigações e está pronto para ser julgado, dispensando, ainda, a produção de prova pericial técnica, por não depender de maiores conhecimentos científicos, podendo a questão ser resolvida por meio da análise dos documentos colacionados nos autos, bem como pela dinâmica do ônus da prova, conforme se verá.

Prosseguindo na análise das alegações preliminares, 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).*

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.

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 autuado é sócio da sociedade Protec, não sendo terceiro totalmente estranho ao seu conhecimento, como parece querer levar a crer.

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.

Ante o exposto, 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.

#### **4. Mérito.**

Conforme informações contidas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 12/29), foram apuradas as seguintes infrações e que serão analisadas separadamente: (i) rendimentos excedentes ao lucro arbitrado pagos a sócio; (ii) omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

##### **4.1. Rendimentos excedentes ao lucro arbitrado pagos a sócio.**

Segundo a acusação fiscal (fls. 12/29), diante do arbitramento do lucro da Protec, pessoa jurídica da qual o contribuinte autuado é sócio, foi procedida a apuração do lucro passível de distribuição, que corresponde ao lucro arbitrado, diminuído de todos os impostos e contribuições (inclusive adicional do IR, CSLL, Cofins, PIS/Pasep) a que estiver sujeita a pessoa jurídica (art. 51, § 4º da IN SRF nº 11/96; art. 3º, § 4º da Lei nº 7.713/88; art. 10 da Lei nº 9.249/95; art. 51 da IN SRF nº 11/96 e ADN CST nº 4/96). Ato contínuo, foram apurados rendimentos excedentes ao lucro arbitrado pagos ao contribuinte autuado, os quais foram sujeitos ao lançamento de ofício do IRPF. Segundo consta na acusação fiscal, parte predominante dos lucros foram distribuídas em espécie (R\$ 98.864,94 em 2005; R\$ 439.395,17 em 2006; R\$ 632.878,85 em 2007).

Alega o recorrente que a Protec, conquanto tenha optado pelo lucro presumido, teve o seu lucro arbitrado, mas possui contabilidade regular nos termos do art. 527

do RIR, revestida de todas as formalidades legais, restando legítimo o procedimento de distribuir o seu lucro contábil sem qualquer incidência fiscal, conforme previsto no art. 48 e §§, da IN/SRF nº 93/97 e art. 51 § 2º, da IN/SRF nº 11/96.

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

IN RFB nº 11/1996	IN RFB nº 93/1997	IN RFB nº 1.515/2014	IN RFB nº 1.397/2013	IN RFB nº 1.700/2017
Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.  (...)  § 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto,	Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.  (...)  § 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:  (...)  II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita	Art. 141. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013.  (...)  § 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:  (...)	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)  Parágrafo único. A parcela excedente de lucros ou dividendos	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, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRRF:  (...)

<p>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.</p> <p>§ 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.</p> <p>§ 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.</p> <p>(...)</p> <p>§ 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.</p> <p>§ 7º A distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos, que não tenham sido</p>	<p>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.</p> <p>§ 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.</p> <p>§ 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.</p> <p>(...)</p> <p>§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido</p>	<p>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.</p> <p>§ 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 sobre a renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.</p> <p>§ 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></p> <p>(...)</p> <p>§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido</p>	<p>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)</p> <p>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)</p> <p>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)</p> <p>III - estar sujeita à incidência do IRRF calculado à alíquota de 15% (quinze por cento), no caso de beneficiário residente ou domiciliado no exterior; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1492, de 17 de setembro de 2014)</p> <p>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</p>	<p>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.</p> <p>§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder o valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.</p> <p>§ 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.</p> <p>(...)</p> <p>§ 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.</p> <p>§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados</p>
--	---	---	---	--

apurados em balanço, sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º.		apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na forma prevista no § 4º.	de 2014)	em balanço sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na forma prevista no § 4º.
---	--	---	----------	--

Em suma, 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. 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 ou arbitrado, 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 ou arbitrado, 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 ou sujeitas ao lucro arbitrado, são necessárias para que seja permitida a distribuição de valores superiores ao lucro presumido ou arbitrado 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 isenção<sup>1</sup> 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.

---

<sup>1</sup> 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.**

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, disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicao-dos-motivos-149781-pl.html>), 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, a fiscalização, diante do arbitramento do lucro da Protec, pessoa jurídica da qual o contribuinte autuado é sócio, procedeu à apuração do lucro passível de distribuição, que corresponderia ao lucro arbitrado, diminuído de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, de modo que foram apurados rendimentos excedentes ao lucro arbitrado pagos ao contribuinte autuado e que foram sujeitos ao lançamento de ofício do IRPF.

A decisão de piso, ao apreciar a documentação acostada aos autos, concluiu que a escrituração contábil apresentada pelo contribuinte, tanto no curso da fiscalização (Livro Razão fls. 384/394), como na impugnação (Livro Diário – fls. 550 a 614) não teria observado as determinações da legislação pertinente. Vale destacar as seguintes observações:

(i) Os livros ou fichas do Livro Diário, bem como os livros auxiliares, devem ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio no prazo estabelecido, conforme determina expressamente o art. 258, § 4º, do Regulamento de Imposto de Renda (RIR – Decreto nº 3.000, de 1999). Entretanto, o Diário apresentado em sede de impugnação não contém sequer o termo de autenticação no registro competente, conforme se observa nas fls. 550 a 614, o que desatende ao comando da legislação citada. Cabe destacar que o limite temporal à autenticação do Livro Diário encontra-se regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 16, de 10 de março de 1984, que determina que o registro e a autenticação tenham sido promovidos até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente exercício financeiro.

(ii) Além disso, em relação ao Livro Diário referente aos anos de 2006 (fls. 580/598) e 2007 (fls. 599/614), as operações da empresa foram agrupadas em partidas mensais e não havia referência a lançamentos em livros auxiliares, conforme determina o art. 258 do RIR/99. Registre-se que tal fato representa causa de desclassificação da escrituração da pessoa jurídica, tornando-a imprestável para a determinação do lucro líquido do exercício e, por consequência, inviabiliza a apuração do lucro real.

(iii) Os valores informados no Livro Diário a título de 'Distribuição Antecipada de Lucros' para o ano de 2005 (fls. 550/579) são totalmente distintos dos constantes do Livro Razão do mesmo ano (fls. 384 a 387).

(iv) O Livro Diário apresentado não contém as informações relativas aos meses de agosto de 2006 e outubro de 2007.

(v) O mês de setembro de 2006 não apresenta registro de distribuição de lucros no Livro Diário (fls. 590/591), ao passo que o Livro Razão aponta o valor de R\$ 36.595,41 de lucros distribuídos para o impugnante (fl. 390).

(vi) Os valores informados a título de distribuição de lucros para os sócios da pessoa jurídica no mês de abril de 2007 são totalmente distintos nos Livros Diário (fl. 604) e Razão (fl. 392).

Com o objetivo de refutar os argumentos do *decisum*, o recorrente colacionou aos autos, parecer crítico, elaborado pelo Contador José Cruz da Silva, CRC/RJ 078538/O-9, atestando que toda a escrituração contábil se encontra em ordem e de acordo com a legislação pertinente. Vale destacar as seguintes observações:

(i) O Livro Diário e Razão referente aos anos de 2005, 2006, e 2007 foram devidamente escriturados de forma idônea, contendo lançamentos feitos dia a dia, e encadernados com folhas numeradas, seguidamente, de acordo com a determinação do Decreto-Lei nº 486, de 1969, Art. 5º, tendo sido apresentado a fiscalização cópias de todas as páginas onde contam lançamentos de Antecipação de Lucros e Empréstimos concedidos, com o objetivo de comprovar a veracidade destes rendimentos auferidos aos sócios.

(ii) Os valores informados no Livro Diário a título de "Distribuição Antecipada de Lucros" para o ano de 2005 foram devidamente lançados às folhas 31, 32, 33, 40, 44, 51, 54, 58, 65, 66, 68, 72, 73, 92, 94, 95, 96, 98, 99, 105, 106, 109, 111, e estão rigorosamente de acordo com os respectivos registros do Livro Razão.

(iii) Os meses de Agosto/2006 e Outubro/2007, a exemplo dos demais, foram devidamente escriturados, com lançamentos efetuados dia a dia, porém suas folhas não foram juntadas às provas anexadas por não haver, nos meses mencionados, lançamentos de Lucros distribuídos e Empréstimos pagos aos sócios.

(iv) Não houve distribuição de Lucros no mês de 09/2006, de modo que não poderia haver registro no Livro Diário e no Razão de tal lançamento. O valor registrado no razão deste mês é de R\$ 61.221,53 e refere-se ao pagamento de um dos empréstimos concedidos aos sócios no exercício de 2006, e está rigorosamente de acordo com o lançamento de nº 79, escriturado em 30/09/2006, à folha nº 084 do Livro Diário.

(v) Não há qualquer divergência referente aos valores informados à título de distribuição de lucros para os sócios no mês de 04/2007, a saber: (a) Livro Diário – Lançamento nº 36 – dia 30/04/2007 – Folha nº 40 – R\$ 107.427,20; (b) Livro Razão – Lançamento nº 36 – dia 30/04/2007 – Folha nº 01 – R\$ 107.427,20.

Em complemento, o recorrente, em seu apelo recursal, juntou aos autos os seguintes documentos: (a) Termos de Abertura e Encerramento Diário 2005/2006/2007 – Balanços Patrimoniais; (b) Livro Diário 2005/2006/2007 – Folhas com Lançamentos: Lucros e Empréstimos; (c) Razão 2005/2006/2007 – Folhas c/ contas – Lucros Antecipados – Empréstimos.

Apesar de o recorrente argumentar que sua escrita contábil é regular e está de acordo com a legislação pertinente, da análise das provas dos autos, verifico que não restara comprovado que os livros ou fichas do Livro Diário, bem como os livros auxiliares, foram submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, conforme determina expressamente o art. 258, § 4º, do Regulamento de Imposto de Renda (RIR – Decreto nº 3.000, de 1999). Conforme assentado pela decisão de piso, os livros ou fichas do Livro Diário apresentados em sede de impugnação não possuem o termo de autenticação no registro competente (fls. 550 a 614).

Ademais, os valores informados no Livro Diário a título de “Distribuição Antecipada de Lucros” para o ano de 2005 (fls. 550/579) são distintos dos constantes do Livro Razão do mesmo ano (fls. 384 a 387). E a constatação em nada se altera com os Livros Diários juntados pelo contribuinte em grau de recurso, eis que ausente diversas páginas sequenciais, não sendo possível atestar, por esse motivo, a existência ou não de demais lançamentos contábeis a título de antecipação de lucros. E nas páginas juntadas em grau recursal, verifica-se que os valores informados no Livro Diário a título de “Distribuição Antecipada de Lucros” permanecem distintos dos constantes do Livro Razão do ano 2005.

Em relação ao Livro Diário referente aos anos de 2006 (fls. 580/598) e 2007 (fls. 599/614), como bem pontuado pela decisão de piso, as operações da empresa foram agrupadas em partidas mensais e não havia referência a lançamentos em livros auxiliares, conforme determina o art. 258 do RIR/99. Registre-se que tal fato representa causa de desclassificação da escrituração da pessoa jurídica, tornando-a imprestável para a determinação do lucro líquido do exercício e, por consequência, inviabiliza a apuração do lucro real.

No tocante ao ano de 2007, ao contrário do que argumenta o recorrente, consta no documento “Razão por Conta” (24501 – Lucros Acumulados 2.4.03.01), no mês de abril, os seguintes lançamentos e que totalizam R\$ 116.639,45 e não R\$ 107.427,20 (fls. 391/392):

PAGO LUCRO ATRIBUÍDO A SÓCIA GLAUCIA COSTA ALVES CONFORME RECIBO N/DATA	R\$ 62.957,35
PAGO LUCRO ATRIBUÍDO AO SÓCIO EPAMINONDAS DE QUEIROZ MEDEIROS JÚNIOR CONFORME RECIBO N/DATA	R\$ 53.682,10
TOTAL DIA:	R\$ 116.639,45

É de se ressaltar, ainda, que os Balanços Patrimoniais juntados em sede de recurso também não cumprem as formalidades legais, estando, inclusive, ausente a assinatura do técnico contábil e do sócio administrador.

Os fatos elencados acima corroboram o acerto da decisão de piso, pois demonstram que a contabilidade da empresa era defeituosa e irregular, havendo diversas inconsistências materiais e formais. Nesse sentido, a ausência de confiabilidade das informações constantes nos demonstrativos contábeis da empresa faz prova contrária aos interesses do recorrente, lembrando que a análise da prova é livre ao julgador.

As constatações acima, relativas à escrituração comercial da pessoa jurídica que promoveu a distribuição de "lucros" ao contribuinte fiscalizado, convergem no sentido de comprometer a idoneidade probatória dos livros e demonstrativos com que ele pretendeu comprovar a existência, no patrimônio da empresa da qual efetivamente recebera rendimentos em valores superiores ao lucro arbitrado, deduzido dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal naqueles anos, de lucros contábeis em montantes suficientes para amparar o pagamento de rendimentos excedentes do lucro arbitrado sem incidência do Imposto de Renda de Pessoa Física.

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 arbitrado), 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.

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

#### **4.2. Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.**

A segunda parte da acusação fiscal diz respeito à apuração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada no ano-calendário de 2005, com fundamento no disposto no art. 42, da Lei nº 9.430/96.

O recorrente alega que teria apresentado como origem dos depósitos realizados em sua conta corrente as seguintes provas: (i) lucros distribuídos pela sociedade Protec; (ii) empréstimos tomados junto à mesma sociedade.

Dessa forma, questionou a decisão de piso, alegando que o lucro, para o julgador, existiria no momento em que deveria ser tributado, mas não existiria no momento em que serviria para comprovar a sua distribuição ao recorrente. No seu entendimento, o lucro foi expressamente reconhecido pela autoridade lançadora no momento em que o tributou, em assim sendo, a presunção existente a favor desta não mais existe.

Ademais, alega que apresentou os contratos de empréstimos, demonstrando a coincidência de datas dos valores depositados com os valores emprestados, bem como a sua origem, o que já seria suficiente para afastar a acusação fiscal.

Pois bem. No tocante à justificativa apresentada de que parte dos depósitos seria decorrente de lucros distribuídos pela sociedade Protec, compartilho do entendimento

adotado pela decisão de piso, no sentido de que a escrituração contábil da fonte pagadora, em face das irregularidades apontadas, não merece credibilidade para fins de apuração do lucro contábil escriturado pela pessoa jurídica.

Prosseguindo na análise, no tocante à segunda justificativa, entendo que os documentos apresentados pelo recorrente são insuficientes, ao meu vez, para comprovar a natureza dos créditos efetuados em suas contas bancárias como empréstimos tomados junto à pessoa jurídica Protec, ano-calendário 2005, eis que o contrato de mútuo relativo ao período em questão à fl. 448, prevê que a quantia a ser restituída seria determinada em "data a ser definida", não havendo, inclusive, nos autos, comprovação da quitação deste "empréstimo", ainda que parcial.

Assim, deve-se indagar o seguinte: Quando foi classificado como "empréstimo"? Quando foi pago o "empréstimo"? Qual a data do vencimento ("em data a ser definida")? Quantas prestações? A documentação apontada pela recorrente apenas demonstra que houve uma transferência de valores entre a empresa e a contribuinte, não se comprovando que a sua natureza seja de empréstimo, sempre lembrando que o julgador é livre para apresentar suas convicções na apreciação da prova (art. 29, do Decreto nº 70.235, de 1972).

Conforme esclarece Fabiana Del Padre Tomé<sup>2</sup>, "(...) provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o *animus* de convencimento".

Vale novamente destacar que a escrituração da pessoa jurídica apresentada nos autos não se revela hábil a comprovar as informações ali descritas, em razão de existência das irregularidades já descritas.

E, ainda, destaco o entendimento segundo o qual 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, entendo que merece subsistir, na integralidade, a acusação fiscal acerca da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada no ano-calendário de 2005, estribada no art. 42, da Lei nº 9.430/96.

## 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

---

<sup>2</sup> 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. 405.