



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10945.722092/2013-07  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-011.166 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de março de 2024  
**Recorrente** MARIA MAXIMILIANA KAEFER  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. LUCROS DISTRIBUÍDOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Os rendimentos isentos e não tributáveis declarados pelo contribuinte como recebidos a título de distribuição de lucros somente podem ser considerados na análise de sua evolução patrimonial quando comprovado por este, através de documentação hábil e idônea, o efetivo recebimento dos valores declarados.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. DELIMITAÇÃO DA LIDE.

Quando a matéria deduzida não foi impugnada e nem objeto do Acórdão de Impugnação, não mais poderá ser apresentada em sede recursal, situação que impede o órgão julgador de se manifestar quanto ao tema.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso, por preclusão, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Wesley Rocha, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Diogo Cristian Denny (Presidente). Ausentes as conselheiras Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo e Monica Renata Mello Ferreira Stoll.

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 03-65.619 que julgou procedente o AUTO DE INFRAÇÃO relativo ao IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA – ano calendário 2008 – por verificar variação patrimonial a descoberto.

Sobre o procedimento fiscal (Termo de Verificação Fiscal – e-fls. 37 a 42), o relatório esclarece:

- O procedimento fiscal teve início para verificação do IRPF relativo a Ganhos de Capital e Variação Patrimonial referente aos exercícios 2009 a 2011, anos calendários 2008 a 2010 do contribuinte Sergio Luiz Kaefer, cônjuge da contribuinte, tendo sido apurado Variação Patrimonial a Descoberto, na qual verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldados por rendimentos declarados/comprovados;
- Como a cônjuge do contribuinte declara recebimento de lucros e dividendos em valores elevados, solicitamos também, que apresentassem documentação comprobatória constando data e valor dos recebimentos, tais como extratos bancários, cheques, etc;
- A contribuinte informa que houve o recebimento dos lucros no exercício 2008 e 2009, da empresa Mareka Representações Comerciais (CNPJ 04.728.102/0001-89) e discrimina datas e valores, n.º livro diário e folhas, e informa que os livros diário/razão originais já se encontram em poder da fiscalização;
- Os livros diário/razão já estavam em poder da fiscalização, e verificou-se que a distribuição de lucros e a contabilização se dava através da conta caixa;
- Em valores de tal porte, inconcebíveis nos dias atuais, acreditar que a contribuinte retirasse valores de tal monta e circulasse com os mesmos, não fazendo transações através de instituições financeiras. Como exemplo podemos citar os valores de R\$155.000,00 em janeiro de 2008, R\$250.000,00 em março de 2008 e R\$270.000,00 em junho de 2008.
- Além dos fatos mencionados, é importante ressaltar que estes documentos foram produzidos pela empresa Mareka Representações Comerciais (CNPJ 04.728.102/0001-89) e o que está assentado nestes documentos pode não refletir, inequivocadamente a verdade dos fatos, sendo que, documentos contábeis pode não produzir valor probante incontestado.
- Não é crível que uma empresa deixe em caixa valores de tal monta e que seja distribuído a um dos sócios lucros e dividendos em espécie e não através de transações bancárias. Os contribuintes foram intimados a comprovar através de extratos bancários ou cheques a efetiva saída de numerário, e não lograram êxito. Cabe ao contribuinte a comprovação mediante cheque, comprovante de depósito bancário ou do extrato da conta corrente ou outro meio admitido em direito, a efetiva transferência dos Lucros e Dividendos.

Por conveniência do lançamento, o período correspondente ao ano-calendário de 2008 foi lançado em auto diverso do período correspondente aos anos-calendários de 2009 e 2010. Assim, teve como resultado 4 processos:

- Processo n.º 10945.722092/2013-07 – em nome de MARIA MAXIMILIANA KAEFER – AC 2008, ora em apreciação
- Processo n.º 10945.722090/2013-18 – em nome de SERGIO LUIZ KAEFER – AC 2008 - julgado pelo Acórdão Carf n.º 2401-010.915, de 08/03/2023.

- Processo n.º 10945.720340/2014-58 – em nome de MARIA MAXIMILIANA KAEFER – AC 2009 e 2010 – julgado pelo Acórdão Carf n.º 2003-000.314, de 24/10/2019.
- Processo n.º 10945.720339/2014-23 – em nome de SERGIO LUIZ KAEFER – AC 2009 e 2010 - julgado pelo Acórdão Carf n.º 2003- 315, de 24/10/2019.

A impugnação foi apresentada tempestivamente (e-fls. 55 a 63) alegando, segundo relatório da decisão recorrida que:

- A distribuição de lucros esta comprovada pelos documentos Escrituração Mercantil da Mareka Representações (CNPJ 04.728.102/0001-89) e DIRPF dos impugnantes, e para facilitar os valores dos lucros distribuídos encontram-se lançados no livro diário n.º 06, fls. 06, no meses de 2008 no valor total de R\$922.000,00;

- Portanto dúvida não há de que os rendimentos recebidos pela pessoa física sob a rubrica “lucros e dividendos recebidos” devem ser considerados como origens/recursos no compute do fluxo de caixa, não obstante terem sido efetuados via caixa, pois os fatos registrados na escrita contábil possuem fé pública e podem ser opostos aos fisco;

- A sociedade empresa Mareka Representações LTDA que figura como fonte pagadora dos lucros distribuídos na Declaração de IRPF dos beneficiários, ora impugnantes, foi criteriosamente fiscalizada “sem ter sido constatado irregularidade passível de lançamento de crédito tributário” conforme consta do Termo de Encerramento de Ação Fiscal;

- O Fisco não pode simplesmente presumir de forma genérica, que a escrituração é imprestável, e para fazer esta qualificação deveria a fiscalização desqualificar a escrituração da pessoa jurídica com base em elementos seguros de prova e veementes indícios de fraude;

- Os fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal são mero indicio, que induz ao aprofundamento das investigações, haja vista que, por si só, não possui o condão de desqualificar toda documentação apresentada

O Acórdão apreciou a impugnação (e-fls. 108 a 118) e decidiu por não acolher os argumentos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Estão sujeitos à tributação os acréscimos patrimoniais apurados pelo fisco, quando o contribuinte não os justifica com rendimentos já tributados, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

VARIAÇÃO PATRIMONIAL. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PROVA.

Para justificação de acréscimo patrimonial, os recursos isentos ou não tributáveis, tais como lucros e dividendos, devem ser comprovados com documentação hábil e idônea.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 09/02/2015 (e-fl. 121). Em 09/03/2015, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 122 a 130, aduzindo os motivos e fatos alegado anteriormente, acrescido da alegação que deveria ter sido desconsiderados os valores individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

### **Admissão do Recurso**

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

O tema sobre a consideração ou não de valores inferiores à 12.000,00, até o limite de R\$ 80.000,00, não fez parte da impugnação, motivo pelo qual dele não conheço.

### **Mérito**

#### **Distribuição de Lucros em Espécie – Justificar variação patrimonial à descoberto**

A ação de fiscalização englobou os anos-calendários de 2008, 2009 e 2010 e se estendeu à contribuinte, recorrente deste processo, e seu esposo SERGIO LUIZ KAEFER (CPF n.º 230.448.610-04).

Em primeira instância, os quatro processo foram analisados conjuntamente pela mesma relatora que votou pela procedência do lançamento, decisão acompanhada pela maioria da turma julgadora. Na segunda instância, os processos correspondentes ao período de 2009 e 2010, de marido e esposa, foram apreciados em conjunto pela mesma Turma do CARF, em 2019. O voto reproduziu a decisão de piso e teve decisão unanime, por negar provimento ao Recurso.

Já o processo relativo ao esposo, ano-calendário de 2008, em segunda instância foi apreciado por outra Turma do CARF e resultou no provimento do recurso, decisão tomada por maioria de votos, vencido o relator do processo que negava provimento.

Em todos o processos citados, a motivação do lançamento é a mesma. A fiscalização desconsiderou os valores informados de recebimento de Lucros relativos à Pessoa Jurídica Mareka Representações Comerciais (CNPJ 04.728.102/000189), na composição do fluxo de caixa mensal, por considerar que não foi devidamente comprovado o efetivo pagamento dos valores, já que foi alegado que teria ocorrido em espécie.

A cônjuge, Maria Maximiliana Kaefer, em resposta à Intimação n.º 394/2013, informa que houve o recebimento dos lucros nos exercícios 2008 e 2009, da empresa Mareka Representações Comerciais Ltda, CNPJ n.º 04.728.102/0001-82 e **discrimina datas, valores, n.º livro diário e folhas, e informa que os livros diário/razão originais, já se encontram em poder dessa fiscalização e que os documentos de escrituração contábil eram hábeis e idôneos para a comprovação dos lucros distribuídos. Os livros Diários e Razão já haviam sido entregues a essa fiscalização pelo contribuinte, e pudemos averiguar que a distribuição de lucros, e a contabilização se dava através da conta caixa.** Em valores de tal porte, inconcebível nos dias atuais, acreditar que a contribuinte retirasse valores de tal monta e circulasse com os mesmos, não fazendo transações através de instituições financeiras. Como exemplos, podemos citar os valores de R\$ 155.000,00 em janeiro de 2008, R\$ 250.000,00 em março de 2008, e R\$ 270.000,00 em junho de 2008. Além dos fatos mencionados, **é importante assinalar que estes documentos foram produzidos pela empresa Mareka Representações Comerciais Ltda, e o que está assentado nesses documentos pode não refletir, inequivocadamente, a verdade dos fatos, sendo que, documentos contábeis não possuem valor probante incontestes.** Não é crível, que uma empresa, deixe em caixa valores de tal monta e que seja distribuído a um dos sócios lucros e dividendos em espécie e não através de transações bancárias. **Os contribuintes foram intimados a comprovar através de extratos bancários ou cheques, a efetiva saída do numerário da conta da empresa e a efetiva entrada dos valores na conta da pessoa física, e não lograram fazê-lo.** Cabe ao contribuinte a comprovação mediante, cheque, comprovante de depósito bancário ou do extrato da conta corrente **ou outro meio admitido em direito, a efetiva transferência dos Lucros e Dividendos.**

Desta forma, tais valores não foram considerados e não foram incluídos no Fluxo de Caixa Mensal do exercício 2009, ano-calendário 2008.

(grifei)

No voto vencedor que resultou no provimento do Recurso apresentado pelo esposo, relativamente ao mesmo período, o redator motivou sua posição apontando que era obrigação da fiscalização demonstrar a irregularidade na conta Caixa, ou fato que importasse na desconsideração da contabilidade, e não recusá-la sob “achismo” que não seria crível o pagamento em dinheiro:

Pois bem! O contribuinte alega que a omissão de rendimentos apurada pela fiscalização seria afastada por valores recebidos a título de distribuição de lucros da empresa Mareka Representações Comerciais (CNPJ 04.728.102/0001-82). A distribuição de lucros consta da DIRPF exercício 2009, ano calendário 2008 do autuado e foram apresentadas as cópias do livros Diário (fls. 171/186) com o objetivo de comprovar os rendimentos recebidos.

Verifica-se no Relatório Fiscal que a fiscalização obteve os Livros Contábeis Diário e Razão, no período de 2008 e 2009 da empresa Mareka Representações Comerciais (CNPJ 04.728.102/0001-82), **sendo que não demonstrou nenhuma irregularidade nos mesmos, e, em especial da conta Caixa.** Também, não solicitou outros documentos da empresa Mareka, tampouco noticia recusa na apresentação ou sonegação de documento ou informação ou sua apresentação deficiente relativo aos lançamentos registrados nas contas da empresa, em especial na conta Caixa, salvo a exigência de apresentação de documento que comprove a transferência bancária dos valores pagos a título lucros e dividendos.

E mais, conclui-se que tais livros contábeis foram examinados pela fiscalização, sem que autoridade fiscal informasse alguma inconsistência em relação aos lançamentos existentes na Conta Caixa, inconsistência esta que impossibilitaria o pagamento de Lucros e Dividendos direto pela Conta Caixa. **Em suma, não apontou a autoridade**

**fiscal nenhum fato que implicasse na desconsideração da contabilidade da empresa Mareka Representações Comerciais (CNPJ 04.728.102/0001-82).**

(...)

Depreende-se da legislação encimada que, para não considerar os registros contábeis de pagamento de Lucros e Dividendos ao notificado seria necessário que o Auditor Fiscal demonstrasse incongruências efetivas – e não presumidas sob o argumento de “Não é crível que uma empresa, deixe em caixa valores de tal monta e que seja distribuídos a um dos sócios lucros e dividendos em espécie e não através de transações bancárias”.

De fato, o que não é crível é desconsiderar toda contabilidade da empresa, especialmente a conta caixa e, não sendo o bastante, desconsiderar a distribuição de lucros ali registrada e declarada na DIRPF da pessoa física, por mero achismo.

Sendo assim, em apertada síntese, caberia à autoridade lançadora provar que os livros fiscais não registram a movimentação real da empresa para poder desconsiderar a distribuição de lucros e dividendos recebidos da empresa Mareka Representações Comerciais (CNPJ 04.728.102/0001-82) e informados na DIRPF do notificado, fato este não provado pela autoridade fiscal.

(grifos originais)

Já o voto vencido no mesmo Acórdão, argumenta que os fiscalizados foram intimados a comprovar o efetivo pagamento do lucro e limitaram-se a informar que a declaração em DIRPF e a contabilidade da empresa seriam provas suficientes. Aduz ainda que a escrituração contábil, mantida em observâncias às normas, assim, como as informações prestadas em declaração, fazem sim prova a favor do contribuinte, desde que amparada por documentos hábeis. Elas não se sustentariam por si só, sendo necessária a apresentação da documentação que embasou o lançamento.

Neste ponto, afirma que era ônus dos autuados comprovar o efetivo ingresso dos valores, e esse não foi feito.

No Recurso apresentado a recorrente mantém a argumentação que a declaração em DIRPF e a escrituração contábil seriam provas suficientes do recebimento do Lucro. Reforça que não há proibição que o pagamento seja feito em espécie e ressalta que a conclusão da análise contábil feita pela Receita Federal foi de inexistir irregularidade na pessoa jurídica.

Importante salientar que a sociedade empresária Mareka Representações Comerciais Ltda. (CNPJ 04.728.102/0001-89), que figura como fonte pagadora dos lucros distribuídos na declaração de IRPF dos beneficiários, ora Recorrentes, foi criteriosamente fiscalizada pela auditoria da Receita Federal **sem ter sido "constatado irregularidade passível de lançamento de crédito tributário"**, conforme consta do Termo de Encerramento de Ação Fiscal. Fato este que, por si só, dá credibilidade a escrituração da mesma.

Em análise ao livro caixa é possível verificar que despesas menores da empresa eram, em sua maioria, pagas através de transação bancária, ao passo que os lucros aos sócios, em quantias muito mais elevadas, eram sempre feitas através da conta Caixa.

Conforme afirmação da recorrente, a lei não obriga que tal pagamento seja, necessariamente, feito por intermédio de instituição financeira. Todavia, o pagamento em espécie traz consigo uma necessidade ainda maior que a prova do recebimento seja robusta.

Sobre isso transcrevo trecho da decisão do voto vencedor no Acórdão n.º 9202-004.257, com o qual concordo, datado de 22/06/2016, que apreciou situação muito análoga a aqui apresentada:

O cerne da discussão reside na verificação da existência do recebimento de lucros e empréstimos, como origem para justificativa de aumento patrimonial do fiscalizado.

No caso, os valores foram recebidos de pessoas jurídicas que, em sede de diligência, **não apresentaram a documentação que comprovaria a existência dos valores entregues nem sua efetiva entrega.**

Os valores aqui discutidos ultrapassam a cifra de 950 mil reais, no ano, sendo - em todos os casos - entregues em dinheiro.

**Não é proibida a negociação em espécie, porém a prova da operação fica dificultada, justamente por prejudicar a possibilidade de rastreamento da origem dos recursos alegadamente recebidos. Assim, para sua comprovação, é necessária uma instrução probatória robusta, que espaneque dúvidas quanto (a) à existência dos recursos e (b) à entrega dos recursos ao beneficiário.**

Ocorre que, no caso, não houve apresentação de provas em nenhum desses dois aspectos.

Com relação à simples existência do lucro cuja distribuição é declarada, as pessoas jurídicas que os teriam distribuído, não apresentam documentação da prestação de serviços registrada, impossibilitando a verificação de sua ocorrência. Ora, sem serviços prestados, não há receita, sem receita não há lucro e, sem lucro, não pode haver distribuição.

Já com relação **à existência de numerário em caixa, para possibilitar a distribuição de valores em espécie, as pessoas jurídicas, não apresentam documentação de saques de cheque, saques de valores em conta bancária ou recebimento de valores de terceiros.**

**Ora, sem entrada de dinheiro em caixa, não há numerário e, sem numerário, não pode haver pagamento em espécie, nem de lucros nem de empréstimos.**

É exatamente a prova que a fiscalização requereu da atuada.

Os contribuintes foram intimados a comprovar através **de extratos bancários ou cheques, a efetiva saída do numerário da conta da empresa e a efetiva entrada dos valores na conta da pessoa física,** e não lograram fazê-lo. Cabe ao contribuinte a comprovação mediante, cheque, comprovante de depósito bancário ou do extrato da conta corrente ou outro meio admitido em direito, a efetiva transferência dos Lucros e Dividendos.

Ademais, a afirmação que o recurso saiu da empresa a título de pagamento de lucro não é suficiente para inferir que tenha ingressado no patrimônio da recorrente. Sobre o tema transcrevo trecho de outro Acórdão recente também da Câmara Superior (n.º 9202-010.048, de 28/10/2021):

Nesse contexto, cabe destacar que o ponto central da controvérsia é a **comprovação do efetivo recebimento dos rendimentos isentos declarados pelo Sujeito Passivo utilizados como justificativa para os acréscimos patrimoniais.**

Sobre o tema, o Acórdão *a quo*, reproduzindo o disposto pela DRJ, assim dispôs:

“No entanto, dizer que os acréscimos patrimoniais se justificam por lucros distribuídos de empresas das quais é sócio, **sem juntar quaisquer provas do**

**efetivo recebimento de tais rendimentos, não é suficiente para corroborar suas alegações.** É necessária a apresentação de documento (de transferência e/ou cheque da empresa ou quaisquer outras provas irrefutáveis) que permitisse identificar a data, o montante e a origem dos recursos alegados, para que se pudesse incluí-los no levantamento da evolução patrimonial.

**Os livros Caixa das empresas servem, quando muito, a demonstrar que as pessoas jurídicas registraram contabilmente a distribuição de lucros. Todavia não são suficientes a comprovar o pagamento dos valores registrados pela empresa e muito menos o efetivo recebimento pelo autuado.** Isso porque, como bem mencionou a autoridade fiscal, no caso de Pessoa Jurídica, **o registro na contabilidade sem qualquer documento emitido por terceiros que o lastreie não é meio de prova.** Neste caso os registros contábeis da empresa, por si sós, não possuem força probante do efetivo pagamento de lucros distribuídos.

Da mesma forma, **os recibos apresentados da própria lavra do autuado não consistem de elementos de prova hábeis a comprovar o efetivo recebimento do alegado rendimento isento** a fim de justificar os acréscimos patrimoniais apurados pela fiscalização, eis que estão firmados pelo próprio interessado.

Mencione-se novamente que é certo que a legislação não veda que o pagamento de recursos da empresa para seu sócio seja mediante dinheiro em espécie. Ocorre, porém, que **diante da previsão legal da obrigatoriedade de o contribuinte comprovar o recebimento dos rendimentos declarados em DIRPF, caberia a este se acautelar e tomar as providências cabíveis a fim de comprovar o efetivo recebimento de todos os rendimentos declarados, principalmente os isentos, a fim de vê-los inclusos na apuração de sua variação patrimonial.**”

(grifos originais)

Pelas mesmas razões assentadas, entendo **que deve ser mantida a decisão recorrida, uma vez que não restou devidamente comprovada a transferência dos valores supostamente distribuídos a título de lucros. (grifei)**

Portanto, não resta dúvidas que para além de provar a saída da empresa, é imprescindível a efetiva prova do ingresso do valor no patrimônio do contribuinte, o ônus probatório a cargo da recorrente e não cumprido. Assim é justificável desconsiderar o “suposto” recebimento dos lucros, como passível de ilidir a constatação de variação patrimonial à descoberto.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por CONHECER EM PARTE o recurso, não conhecendo da matéria preclusa, e no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias

