



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

Processo n° 10972.000082/2008-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-002.122 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente GABRIEL PRATA REZENDE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM. ART. 42, LEI Nº 9.430/96. EXCLUSÃO DE VALORES INFERIORES A R\$ 1.000,00. PRÁTICA REITERADA.

Não constitui prática reiterada, para fins de aplicação do art. 100, III, do CTN, a aplicação de determinados critérios na constituição do crédito tributário em casos específicos, por decisões isoladas proferidas por DRF's.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM. ART. 42, LEI Nº 9.430/96. DIVIDENDOS.

A identificação dos depósitos alinhados pela peça fiscal como pagamento de dividendos exige escrituração fiscal fidedigna, que retrate, qualitativa e quantitativamente, essa realidade.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM. ART. 42, LEI Nº 9.430/96. MÚTUO. COMPROVAÇÃO.

O negócio jurídico de mútuo deve ser comprovado através de registros ou provas que retratem o retorno do valor mutuado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência o valor de R\$ 250.803,77. Vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga e Antonio Lopo Martinez, que proviam parcialmente o recurso para excluir da base de cálculo da exigência o valor de R\$ 24.400,00. Fez sustentação oral, o seu representante legal, Dr. Aylan César de Melo Júnior, inscrito na OAB/MG sob o nº 112.670.

Nelson Mallmann - Presidente.

Rafael Pandolfo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Guilherme Barranco de Souza, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Odmir Fernandes.

Relatório

1 Procedimento de Fiscalização

A fiscalização intimou o recorrente (fls. 39-41), em 07/03/07, para apresentar os seguintes documentos e informações:

- a) Livro Caixa que contivesse a escrituração das receitas e despesas com Atividade Rural do recorrente no ano-calendário de 2003;
- b) relação de todas as compras e vendas de gado realizadas no ano-calendário de 2003, em conjunto com as Notas Fiscais de Produtor;
- c) em relação às aquisições de gado realizadas em leilão: lista com local, data, leiloeira/patrocinadora, valor dos negócios, vendedor, data de vencimento das parcelas e forma de pagamento, bem como a comissão paga por cada uma das partes à leiloeira. O mesmo deveria ser apresentado em relação às vendas realizadas no ano-calendário de 2003;
- d) lista de contas de movimentações bancárias, relacionando os números, agência e bancos destas, que tenha mantido no ano-calendário de 2003, individualmente ou em conjunto com terceiros, acompanhados dos respectivos extratos bancários. Caso possuísse contas em conjunto, deveria informar o nome e CPF dos cotitulares, bem como a identificação da participação de cada cotitular na movimentação e possíveis restrições de movimentação;
- e) em caso de existência de movimentação de terceiros não titulares em suas contas bancárias, informar e comprovar quais valores correspondem a valores de titularidade de terceiros, bem como a motivação da utilização da conta por este;
- f) comprovação e justificativa da origem de cada uma das movimentações bancárias efetuadas em suas contas no ano-calendário de 2003.

Em 27/03/07 o recorrente respondeu à intimação, apresentando a quase totalidade dos documentos solicitados (fls. 43-223). A resposta foi complementada através de dois adendos, em 28/03/07 (fls. 224-227), e em 12/04/07 (fls. 228-269).

Com base nos documentos apresentados, a Fiscalização intimou novamente o recorrente (fls. 270-274), em 24/04/07, para que comprovasse documentalmente a origem de cada um dos depósitos em suas contas correntes que não foram passíveis de identificação a partir das informações prestadas. Em anexo seguia lista com os depósitos a serem justificados.

Em 31/04/07, o recorrente respondeu à intimação (fls. 276-314), informando que:

- a) a pessoa que havia realizado sua declaração de Imposto sobre a Renda para aquele ano-calendário havia falecido, motivo pelo qual o recorrente estava tendo dificuldades para atender à Fiscalização;
- b) reanalisando o Livro Caixa, o recorrente percebeu que havia erros quanto à receita declarada para o ano-calendário de 2003, pois as vendas a prazo realizadas em 2003 estavam registradas como se quitadas em 2003, enquanto foram efetivamente quitadas somente em 2004. O mesmo erro ocorreu com relação às vendas a prazo realizadas em 2002, cujos valores foram recebidos em 2003, e não estavam presentes na escrituração deste ano. Assim, concluiu que o valor declarado como receita de atividade rural deveria ser modificado dos R\$ 315.717,00 declarados para R\$ 346.791,00, apurados a partir do Livro Caixa.
- c) todas as entradas no banco BCN como “LIQ COBR”, “LIQ. COBRA” e “DOC. POUP.” correspondem a recebimento de valores referentes a vendas de gado a prazo, cuja receita já foi oferecida à tributação sob a forma de receita de atividade rural. Ressalta que nem sempre os pagamentos eram efetuados na data do vencimento, o que impede que haja o casamento perfeito entre os valores que deveriam ter sido recebidos em determinado mês e os valores creditados em sua conta. Ainda, grande parte dos pagamentos era realizada em espécie ou mediante cheques, que eram depositados em sua conta, e justificam parte significativa dos depósitos sem origem. Sendo assim, os valores registrados no Livro Caixa e já tributados como receita de atividade rural (R\$ 346.791,00) devem ser considerados como origem para os depósitos;
- d) em diversas ocasiões precisou realizar transferências entre a sua conta e as contas da empresa para satisfazer demandas, às vezes ocorrendo um depósito a partir de dois cheques, ou um cheque que originou mais de um depósito;
- e) os valores depositados em sua conta pela empresa Rezende Pereira Diagnósticos, da qual é sócio, correspondem a distribuição de lucros;
- f) diversos depósitos são meras transferências entre contas, conforme demonstrado na relação de cheques emitidos e depositados em outras contas;
- g) era costumeiro que ele e seus sócios (Ivan Tomas Pereira na Rezende Pereira Diagnósticos e José Rubens de Carvalho, na atividade rural) socorressem uns aos outros através de empréstimos financeiros, que eram firmados sem qualquer formalidade devido à proximidade entre eles. Vários dos depósitos presentes nas contas decorrem da devolução/recepção de empréstimos;
- h) por fim, esclarece que, pelo tempo passado entre os acontecimentos e a fiscalização, não foi possível identificar todos os depósitos, mas que está buscando junto às instituições financeiras a identificação dos remetentes dos TED's.

Após a entrega dos documentos e esclarecimentos, a Fiscalização emitiu ainda dois termos de continuação da ação fiscal (fls. 315-318), dos quais o recorrente foi

cientificado em 06/07/07 e em 21/09/07, informando que os elementos entregues estavam sendo analisados, e que ao recorrente era facultado juntar novos elementos de seu interesse até a conclusão dos trabalhos fiscais.

Em 20/09/07, o recorrente apresentou novos esclarecimentos (fls. 319-323):

- a) o depósito de R\$ 30.000,00 recebido em 26/05/03 na conta no UNICRED corresponde a empréstimo contraído junto ao Sr. José Rubens de Carvalho. Este vendeu gado para abate ao frigorífico JBS S/A, no valor de R\$ 344.883,08, que depositou o valor devido ao Sr. José Rubens em diversas contas a pedido do vendedor, dentre elas a do recorrente;
- b) ainda, junta os TED's dos depósitos de R\$ 17.250,00 e R\$ 75.000,00, depositados em 16/12/03 e 22/12/03, respectivamente, já identificados em resposta anterior como empréstimos contraídos junto ao Sr. José Fernando Borges Bento e à sua esposa, a Sr^a Dulce Helena Guarita Borges Bento.

Foi enviada nova intimação, em 10/12/07, informando a prorrogação do procedimento fiscal.

2 Auto de Infração

A Fiscalização, com base nos elementos disponibilizados pelo recorrente, apurou omissão de rendimentos de atividade rural (base de cálculo arbitrada em 20% da receita omitida) e omissão de rendimentos com base em depósitos bancários sem origem comprovada para o ano-calendário de 2003.

O total do crédito tributário constituído foi de R\$ 646.313,47, incluídos tributo, juros de mora e multa de ofício de 75%.

O contribuinte foi notificado do auto de infração (fls. 02-31) em 20/06/08.

3 Impugnação

Ao ter ciência do lançamento, o recorrente optou por pagar sem contestar os valores por ele reconhecidos como omissão de receita da atividade rural, de modo a aproveitar o benefício da redução de multa. No entanto, apresentou impugnação (fls. 336-351), em 21/07/08, manifestando contrariedade à autuação por omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, aduzindo os seguintes argumentos:

- a) o fato gerador da omissão de rendimentos é mensal, motivo pelo qual ocorreu a decadência do direito da fazenda de constituir o crédito tributário em relação às omissões anteriores a 20/06/03;
- b) a prática reiterada da Fazenda Nacional transmuta-se em norma complementar de direito tributário, de acordo com o art. 100, III, do CTN. Sendo assim, requer que sejam desconsiderados os valores abaixo de R\$ 1.000,00, com base na demonstração de diversos casos nos quais a Fiscalização utilizou este critério (fls. 343 e seg.);

- c) parte dos créditos é proveniente de distribuição de lucros da empresa Rezende Pereira Diagnósticos. O fato de o contribuinte ter errado em sua declaração e deixado de declarar tais rendimentos não pode servir de fundamento para sua desconsideração, vez que a distribuição é comprovada pelos livros contábeis da empresa, e pelos extratos do recorrente;
- d) o recorrente tomou diversos empréstimos junto à empresa Rezende Pereira, conforme registrado nos livros fiscais apresentados;
- e) alguns valores correspondem a entradas da atividade rural já tributadas, motivo pelo qual devem ser excluídas da base de cálculo da autuação por omissão com base em depósitos sem origem comprovada;
- f) não devem incidir juros moratórios sobre a multa de ofício, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Anexos à impugnação, o recorrente apresentou: DARF comprovando o recolhimento de seu IRPF no exercício 2004, acórdão que aplica o entendimento de que o fato gerador da omissão de rendimentos por depósitos bancários é mensal, Termos de Verificação Fiscal onde foi aplicado o critério de exclusão de depósitos abaixo de R\$ 1.000,00, “comprovante de rendimentos pagos e retenção de imposto de renda na fonte” pela empresa Rezende Pereira Diagnósticos ao recorrente (fl. 383), cópias do livro Razão Analítico da Rezende Pereira Diagnósticos (fls. 384-386).

Em 28/01/09, o recorrente apresentou adendo à impugnação (fls. 401-426), juntando novas provas e alegações, com fulcro no art. 38 da Lei nº 9.784/99:

- a) o valor de R\$ 28.500,00, creditado em 10/01/03, corresponde a empréstimo tomado junto a José Rubens de Carvalho (doc. à fl. 407). O dinheiro foi devolvido em 09/05/03 (R\$ 9.256,00, conforme cheque nº 149475, fl. 408) e em 28/06/04 (R\$ 20.000,00, através do TED nº 106648, fl. 409);
- b) o valor de R\$ 30.000,00, creditado em 26/05/03, corresponde a pagamento de empréstimo concedido a José Rubens de Carvalho (declaração à fl. 410). Neste empréstimo, o recorrente emitiu cheque pós-datado no valor de R\$ 30.000,00 (canhoto à fl. 411 e cheque à fl. 412) a José Rubens de Carvalho, a ser descontado em 27/05/03, tendo o mutuário se comprometido a depositar a quantia antes do cheque ser compensado. Sendo assim, em 26/05/03, a empresa JBS S/A (Friboi) depositou R\$ 30.000,00 que devia a José Rubens de Carvalho na conta do recorrente, para saldar a dívida;
- c) elenca, ainda, diversos depósitos correspondentes a receita de atividade rural, que já fora declarada e tributada.

Novamente, em 05/06/09, o recorrente apresentou novo adendo, explicando que os valores de R\$ 17.000,00 e R\$ 11.301,67, creditados em sua conta em 11/13/03, referem-se a empréstimo tomado pelo recorrente junto a Ivan Tomás Pereira. O empréstimo foi pago em quatro parcelas: (i) R\$ 2.217,00, em 10/06/03 (cheque nº 149505, fl. 432); (ii) R\$ 10.214,00, em 04/09/03 (cheques nº 171214 e 171215, fls. 433 e 434); (iii) R\$ 7.705,00, em

05/12/03 (cheque nº 207812, fl. 435); (iv) R\$ 8.165,67, em 13/02/04 (cheque nº 232900, fl. 436, e R\$ 165,67 em dinheiro).

Por fim, em 26/06/09, juntou um último adendo à impugnação, anexando o contrato de mútuo (fls. 440-443), os recibos e os comprovantes de TED que comprovariam que os valores de R\$ 17.250,00 (comprovante de TED à fl. 447), creditados em 16/12/03, e de R\$ 75.000,00 (comprovante de TED à fl. 449), creditados em 22/12/03, correspondem a empréstimo tomado junto a José Fernando Borges Bento, pagos pelo recorrente em momento posterior, conforme atesta o mutuante no contrato.

Antes do julgamento da impugnação, o recorrente informou desistência parcial da impugnação (lista de depósitos a que se renunciou a impugnação às fls. 452-453) e parcelamento do pagamento do crédito tributário.

4 Acórdão de Impugnação

A 6ª Turma de Julgamento da DRJ/JFA julgou, por unanimidade, parcialmente procedente a impugnação do recorrente, excluindo R\$ 41.511,66 do imposto lançado, com base nos seguintes fundamentos:

- a) não ocorreu decadência, vez que o fato gerador da omissão de rendimentos apurada com base em depósitos bancários sem origem comprovada é anual;
- b) a prática de exclusão de valores da fiscalização por seu baixo valor (abaixo de R\$ 1.000,00, como fazia a DRJ de Belo Horizonte, e abaixo de R\$ 500,00 como fazia a DRJ de Uberaba), embora reiterada nestas DRJ's, ainda é controvertida, não podendo ser considerada como norma complementar de direito tributário. O certo é que a exclusão é obrigatória, de acordo com a redação atualizada do art. 42, § 3º da Lei nº 9.430/96, aos depósitos inferiores a R\$ 12.000,00, desde que não ultrapassem, em conjunto, R\$ 80.000,00 no ano-calendário;
- c) a distribuição de lucros isenta pressupõe a apresentação de escrituração contábil regular, o que não ocorreu no caso. Foi apresentada somente cópia de parte do Razão Analítico referente à conta de distribuição de lucros do recorrente, motivo pelo qual se negou o reconhecimento da distribuição isenta da empresa Rezende Pereira Diagnósticos;
- d) o mesmo vale para os empréstimos tomados junto à empresa, que não foram aceitos como origem pela falta de apresentação da contabilidade da pessoa jurídica;
- e) os valores elencados como de receita de atividade rural, por estarem acompanhados de provas suficientes, foram excluídos da autuação;
- f) deixaram de analisar a incidência de Juros indexados pela taxa SELIC sobre a Multa de Ofício, vez que esta incidência não está registrada no auto de infração;

- g) sobre os adendos à impugnação, a DRJ acolheu quase todas as manifestações, exceto pelos depósitos de R\$ 75.000,00 e 17.250,00 supostamente referentes a empréstimo tomado junto a José Fernando Borges Bento. A motivação foi a insuficiência probatória do negócio, pois o contrato de mútuo foi realizado por instrumento particular não registrado em cartório, o que significa dizer que ele vincula as partes mas não é capaz de irradiar efeitos em relação a terceiros (como a Fazenda Nacional). Ainda, a prova de devolução dos recursos é um indicativo de que o pagamento foi efetivamente realizado a título de empréstimo, embora não seja necessária, já que a dívida poderia subsistir, motivo pelo qual os demais valores foram aceitos, e este foi rejeitado.

5 Recurso Voluntário

Notificado do acórdão de impugnação, em 24/08/10, o recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 482-560), em 23/09/10, repisando os argumentos apresentados na primeira instância, e acrescentando:

- a) juntou cópia do Livro Diário e dos recibos de distribuição de lucros para comprovar os valores já identificados como distribuição de lucros na impugnação;
- b) é errônea a distinção efetuada pela Fazenda entre os empréstimos de menor monta, que foram comprovadamente pagos, e os de valor mais substancial, que não tiveram seu adimplemento comprovado com demonstração bancária, mas tão somente por declaração do mutuante, o Sr. José Fernando;
- c) alguns depósitos identificados como receitas da atividade rural não foram sequer mencionados pela Fiscalização. Os depósitos são todos no montante de R\$ 6.100,00, realizados em 10/07/03, 10/09/03 e 10/10/03, e correspondem a parcelas da venda realizada para o Sr. Orestes Prata Tibery Junior (R\$ 36.400,00/14 = R\$ 2.600,00, conforme nota fiscal à fl. 146 e resumo de vendas, lote 32, à fl. 153) e para a Alebisa Empreendimentos e Participações Ltda. (R\$ 49.000,00/14 = R\$ 3.500, conforme nota fiscal à fl. 128, e resumo de vendas, lote 33, à fl. 153). A soma dos dois valores corresponde aos R\$ 6.100,00, que pode ser comprovada pelo documento à fl. 421, que discrimina a parcela creditada na conta do recorrente em dezembro de 2003, que foi excluída da tributação pela DRJ. Como tais vendas ocorreram em maio de 2003, não há dúvida de que os depósitos mensais de R\$ 6.100,00 nos extratos de julho, agosto, setembro e outubro de 2003 correspondem a parcelas destas vendas;
- d) por fim, declara que os créditos da conta do Banco ABN AMRO Real S/A são provenientes de atividade rural, e que somente não conseguiu comprovar isto pois o Banco se recusa a fornecer cópias dos documentos necessários. No entanto, informa que ajuizou ação cautelar de exibição de documentos em face da instituição financeira (processo nº 0701.09.266814-7, numeração única: 2668147-77.2009.8.13.0701. Cópia das peças da recorrente e das decisões às fls. 545-559), a qual foi julgada procedente em seu favor. No entanto, o banco não havia ainda cumprido a determinação, e o processo estava, ao momento de interposição do

Processo nº 10972.000082/2008-14
Acórdão n.º **2202-002.122**

S2-C2T2
Fl. 592

recurso voluntário, em sede de recurso especial. Por este motivo, pede permissão para juntada posterior dos comprovantes.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Rafael Pandolfo

O recorrente elenca cinco pontos a serem analisados: a) exclusão dos depósitos abaixo de R\$ 1.000,00, devido à prática de diversas DRJ's de excluir estes valores do lançamento; b) dividendos recebidos da empresa Rezende Pereira Diagnósticos; c) empréstimos contraídos junto à Rezende Pereira Diagnósticos; d) empréstimos contraídos junto a José Fernando Borges Bento; e e) parcelas das vendas de gado à Alebisa Empreendimentos e Participações e ao Sr. Orestes Prata Tibery Junior.

1 Da Exclusão de Depósitos Inferiores a R\$ 1.000,00

O recorrente invoca o art. 100, III, do CTN para pedir a aplicação do critério de exclusão de depósitos abaixo de R\$ 1.000,00 da base de cálculo da autuação. Para comprovar que se trata de prática reiterada, junta diversas autuações das DRF's de Belo Horizonte adotando este critério.

Atentemos à redação do supracitado artigo:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

A compreensão do conteúdo do inciso III, do art. 100, do CTN demanda sua análise, em conjunto com outros dispositivos. O inciso supra faz parte de um conjunto de dispositivos do CTN que visam assegurar a segurança jurídica e o *venire contra factum proprium*. Outros dispositivos deste conjunto a serem citados são o parágrafo único do mesmo art. 100, bem como o art. 146 do CTN. Além disto, o inciso III também estabelece uma regra de integração do sistema, ou seja, de auxílio no preenchimento de lacunas do direito positivo.

Desse modo, para saber se o dispositivo se aplica ao caso em comento é necessário verificar se há legítima expectativa do recorrente a ser protegida pela segurança jurídica, ou se há lacuna no sistema a ser preenchida pela regra integradora criada pela prática fazendária reiterada.

Entendo que não há lacuna a ser preenchida no caso. A lei que determina a autuação por presunção de omissão quando constatada a existência de depósitos bancários sem origem comprovada possui dispositivo que já disciplina a atuação das autoridades fazendárias para verificar o tributo exigível. O inciso II, do § 3, do art. 42, da Lei n 9.430/96 trata da exclusão de valores abaixo de R\$ 1.000:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais)

Tal dispositivo já gerou diversas discussões no âmbito deste Conselho, sendo atualmente consolidado o entendimento de que a exclusão dos valores abaixo de R\$ 12.000,00, da qual a Lei trata, consagra o princípio da eficiência e da insignificância, implicando a exclusão tão somente quando a soma dos valores sem origem abaixo de R\$ 12.000,00 for inferior a R\$ 80.000,00. Não se descarta o fato de que algumas DRF's estejam compreendendo o comando legal como uma permissão de exclusão dos valores inferiores a R\$ 1.000,00, como parece ter ocorrido com a DRF de Belo Horizonte. A aplicação desse entendimento está ligada ao contexto fático no qual ocorre o lançamento, não constituindo norma geral e abstrata aplicável em todo e qualquer caso, diante do regramento específico acima referido. A única hipótese de exclusão de quantias seria no caso de a soma dos depósitos abaixo de R\$ 12.000,00 não chegar a R\$ 80.000,00 no ano-calendário; no entanto, no presente caso esta soma ultrapassa o limite legal.

Sendo assim, entendo improcedente o pedido de exclusão dos valores inferiores a R\$ 1.000,00 da base de cálculo da autuação.

2 Dos Dividendos da Rezende Pereira Diagnósticos

O recorrente também defende que diversos depósitos são decorrentes de distribuição de lucros da empresa Rezende Pereira Diagnósticos, tendo identificado os depósitos e juntado, em sede de recurso voluntário, cópia do livro diário. Desse modo, é necessária análise da questão dos dividendos.

De forma extremamente sintetizada, o lucro pode ser definido como a diferença entre as receitas e despesas em determinado período de tempo. A dimensão do tempo que servirá de recorte à avaliação do resultado tributável de uma empresa dependerá do regime tributário aplicável, a saber: real, presumido ou arbitrado.

No caso em tela, a apuração do lucro presumido decorreu da aplicação do percentual de 8 % sobre a receita bruta auferida pela empresa da qual o recorrente é sócio majoritário. Essa é a presunção legalmente entabulada para definição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A periodicidade dessa exação é trimestral, ou seja, a cada trimestre ocorre o evento tributário alusivo à obrigação tributário da CSLL e do IRPJ. Esse é o regime tributário aplicável à pessoa jurídica integrada pelo recorrente e, nessa sistemática, poderia a legislação admitir que apenas o valor oferecido à tributação por presunção fosse distribuído sob a forma de dividendos isentos.

Poderia, mas não o fez. O art. 10 da Lei nº 9.249/95, abaixo transcrito, permitiu que os dividendos calculados *com base nos resultados da pessoa jurídica*, mesmo optante pelo lucro presumido, pagos a sócios, ficassem isentos do IRPF, a partir de 1996:

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.

A legislação tributária, como se observa, previu um regime próprio para pagamento de dividendos, distinto do regime de tributação da pessoa jurídica. Essa oferece 8% da receita bruta à tributação; o contribuinte, por sua vez, pode receber dividendos isentos em montante superior a esse percentual, desde que a escrituração contábil e fiscal da pessoa jurídica ateste sua existência. A Instrução Normativa SRF nº 93/97, ao esclarecer a redação do art. 10 da Lei 9.245/95, reforça essa premissa, ao estabelecer, em seu art. 48, §2º, que:

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:

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

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

Complementando os dispositivos infralegais aplicáveis ao caso em tela, o art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 15/01 reconhece a tributação, pelo IRPF, apenas dos valores distribuídos pela pessoa jurídica aos seus sócios, antecipadamente, que ultrapassem o valor do lucro contábil e do lucro acumulado ou reserva de lucro de períodos anteriores, *in verbis*:

Art 9º - Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado de acordo com a tabela progressiva mensal prevista no art. 24, a título de antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual, os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoa física ou jurídica e os demais rendimentos pagos por pessoa jurídica a pessoa física, tais como:

XVI — lucros efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, tributados pelo regime do lucro presumido, e escriturados no livro Caixa ou nos livros de escrituração contábil, que ultrapassem o valor do lucro presumido deduzido dos impostos e contribuições

correspondentes ou o valor do lucro contábil e dos lucros acumulados ou reservas de lucros de período-base anteriores."

Enfim, como se disse anteriormente ao desvincular o lucro a ser distribuído pela empresa do lucro presumido que serve de base de cálculo para a incidência de IRPJ e CSLL, a lei criou um regime jurídico próprio e autônomo para a distribuição de dividendos, que não mantém conexão lógico-normativa com os elementos informativos do lucro presumido sobre o qual a pessoa jurídica deve recolher o IRPJ e a CSLL.

No caso ora analisado, o recorrente buscou comprovar, mediante Livros Diários e Razão, que o lucro apurado, efetivo, superou o valor correspondente ao lucro presumido que serve de base de cálculo apenas para o recolhimento dos tributos devidos pela pessoa jurídica optante por esse regime tributário.

Ocorre que os Livros Diário e Razão juntados não possuem autenticação prévia à abertura, o que os infirma enquanto prova, diante dos requisitos exigidos pelo art. 1.181, do Código Civil. A autenticação presente nos livros foi realizada em 17 de setembro de 2010, muito após o encerramento do ano fiscal de 2003, e após o início do procedimento fiscal. Ainda, os dividendos nem sequer estão declarados na DIRPF do recorrente (fls. 34-37).

Sendo assim, devido à insuficiência de provas juntadas para demonstrar que os depósitos realmente correspondem a dividendos distribuídos pela Rezende Pereira Diagnósticos, descabe a exclusão dos valores indicados como dividendos. Os recibos de lucro, por si sós, não são capazes de comprovar o direito a distribuição.

3 Dos Empréstimos Contraídos Junto à Rezende Pereira Diagnósticos

O mesmo pode ser dito em relação aos empréstimos. Além dos aludidos Livros Fiscais, cuja capacidade probatória já foi infirmada, a única prova adicional juntada ao processo são os contratos de empréstimo entre o recorrente e a empresa, desprovidos de qualquer formalidade e/ou autenticação (fls. 535 a 539). Tanto nos contratos como nos recibos, o próprio recorrente figura no papel de devedor e representante legal do credor. Esses fatos, alinhados à circunstância apontada pela DRJ (falta de comprovação da transferência do valor entre mutuante e mutuado), impedem o reconhecimento do mútuo como origem dos depósitos analisados.

4 Do Empréstimo Contraído Junto a José Fernando Borges Bento

Os empréstimos alegadamente contraídos junto a José Fernando Borges Bento também não podem ser reconhecidos como origem. As provas acostadas aos autos foram o contrato de mútuo (fls. 440-443), as cotações da arroba de boi gordo (fls. 444-445), e cópia dos TED's de transferência das quantias dos mutuantes para o mutuário (fl. 447 e 449).

Quanto à análise deste ponto é importante alinhar certas considerações acerca do conjunto fático probatório. Em primeiro lugar, a declaração de Imposto de Renda do contribuinte para o ano-calendário não registrou o empréstimo sob a rubrica de "dívidas e ônus reais" (fl. 36-47), o que deveria ocorrer, vez que o empréstimo foi contraído em 2003 e foi teoricamente quitado em 2004. Em segundo lugar, à medida que, embora haja comprovação de que a quantia do suposto empréstimo tenha sido recebida pelo recorrente, não há qualquer outra prova da quitação além da declaração do mutuante.

Ainda, o contrato de mútuo só foi registrado em cartório após o início do processo de fiscalização (autenticação datada de 16/06/09), não sendo possível que sirva como prova da existência e da efetividade do negócio jurídico. Nesse contexto, entendo razoável e válida a exigência da prova do retorno do valor emprestado, de modo a comprovar faticamente que o negócio jurídico tratou-se de um mútuo. Este, inclusive, foi o critério corretamente utilizado pela DRJ ao julgar o caso, excluindo da autuação os valores referentes a empréstimos cujo retorno foi demonstrado.

Sendo assim, demonstram-se insuficientes os elementos de prova para considerar que os depósitos identificados correspondam realmente a um contrato de empréstimo.

5 Da Receita de Atividade Rural

Por último, o recorrente alega que todos os depósitos nas contas do Banco ABN AMRO Real são provenientes de receitas da atividade rural, e que somente não conseguiu comprovar devido ao fato de o Banco ter-se negado a entregar a relação detalhada das operações. Tal fato levou o recorrente a ajuizar ação de exibição de documentos, que no momento está no STJ, pendente de julgamento.

Como pedido sucessivo alternativo, no entanto, já adiantou que os depósitos de R\$ 6.100,00, creditados em 10/07/03, 12/08/03, 10/09/03, 10/10/03 correspondem a parcelas de duas vendas realizadas em maio de 2003.

À folha 421 é possível verificar um depósito realizado em 10/12/03, composto por R\$ 2.600,00 referentes à 8ª das 12 parcelas devidas por Orestes Prata Tibery, e R\$ 3.500,00 referentes à 8ª das 12 parcelas devidas pela Alebisa Empreendimentos. Ambas as vendas foram realizadas em leilão de gado, em maio de 2003 (resumo de vendas à fl. 153). A venda, segundo o recorrente, foi repartida em 14 parcelas, sendo pagas duas no ato da compra, a título de sinal, e as demais pagas mensalmente.

Tendo em vista que todos os depósitos de R\$ 6.100,00 ocorreram à mesma época do mês, na mesma conta, que os valores declarados pelo recorrente fecham, e que a DRJ já se manifestou pela exclusão dos demais depósitos de R\$ 6.100,00 na mesma conta com as mesmas características, fica configurado que tais depósitos correspondem a entradas das vendas de gado, e, portanto, são receitas de atividade rural.

Desse modo, deve ser excluído o total de R\$ 24.400,00 da base de cálculo do tributo, vez que tais receitas já foram tributadas sob a forma de receita de atividade rural.

Em relação aos demais depósitos nas contas do Banco Real — CC4723309 e CP 004723309, DA AGÊNCIA 0520 —, o recorrente alega que são provenientes da atividade rural, mas diz que não foi possível comprovar a origem de cada depósito pelo fato de o Banco ter se recusado a apresentar os documentos necessários. Por este motivo, inclusive, foi ajuizada ação em face da instituição financeira, que no momento está pendente de julgamento em sede de recurso especial, embora em sede de primeiro grau já tenha sido concedida medida cautelar demandando a apresentação dos documentos.

É de se referir que para todos os depósitos considerados como comprovados foram apresentadas as notas fiscais e/ou resumo de vendas em leilão, acompanhada de extrato de TED, DOC ou cheque com indícios necessários à indicação do pagador dos montantes.

Ao observar os depósitos nas contas do Banco ABN Real (fls. 08-09) que já tiveram sua origem comprovada, é possível constatar que todos são decorrentes de receita da atividade rural. Ainda, a soma de todos os depósitos nestas contas no ano-calendário de 2003 totaliza R\$ 313.063,77, enquanto a receita total da atividade rural reconhecida para o ano-calendário e aceita pelo Fisco foi de R\$ 346.791,00, superior ao montante dos depósitos. Ou seja, são sólidas as evidências de que estes valores correspondem às receitas da atividade rural do recorrente, que já foram oferecidas à tributação, motivo pelo qual considero a exclusão destes valores da autuação o correto a ser feito.

Destes R\$ 313.063,77, já haviam sido excluídos da base de cálculo R\$ 62.250,00 considerados comprovados pela DRJ. Desse modo, restam R\$ 250.803,77 a serem excluídos da base de cálculo — valor no qual se incluem os R\$ 24.400,00 acima referidos.

Com base no acima exposto, voto para DAR PARCIAL PROVIMENTO, excluindo da base de cálculo do tributo a pagar o montante de R\$ 250.803,77, referentes a valores depositados nas contas CC4723309 e CP 004723309 do Banco REAL, que já foram tributados sob a rubrica de receita de atividade rural, e que não haviam sido excluídos pela DRJ.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo