



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.722981/2017-63
ACÓRDÃO	2101-003.722 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ERMETO BAREA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009

ARGUIÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO DO TRIBUTO. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 2

A alegação de que o teria efeito confiscatório e de violação dos princípios constitucionais e legais não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em legislação vigente, a qual o julgador administrativo é vinculado.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. LUCRO PRESUMIDO.

A pessoa jurídica que houver se submetido ao regime de tributação pelo lucro presumido e apurar o lucro efetivo, com base na escrituração contábil, inferior àquele, poderá distribuir, sem incidência de imposto, o valor correspondente ao lucro presumido, 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.

ESCRITURAÇÃO DO LIVRO DIÁRIO. REGISTRO E AUTENTICAÇÃO.

A escrituração do livro Diário, autenticado em data posterior ao movimento das operações nele lançadas, poderá ser aceita pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, desde que o registro e autenticação tenham sido promovidos até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente exercício financeiro.

REGISTROS CONTÁBEIS. PROVA. SE COMPROVADOS POR DOCUMENTOS HÁBEIS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

ERRO DE CONTABILIZAÇÃO. CORREÇÃO.

A mera identificação de erro de contabilização, por si só, não afasta a procedência do lançamento se todas as medidas necessárias à sua correção não foram levadas a termo.

RECURSO VOLUNTÁRIO. JULGAMENTO. ADESÃO ÀS RAZÕES COLIGIDAS PELO ÓRGÃO DE ORIGEM. FUNDAMENTAÇÃO PER RELATIONEM. POSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), se não houver inovação nas razões recursais, nem no quadro fático-jurídico, o relator pode aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

PEDIDO DE JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS. INDEFERIMENTO.

Incabível aceitar o pedido de posterior juntada de documentos quando não demonstrado nos autos que havia fato impeditivo à sua apresentação junto com a impugnação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação de confiscatoriedade do tributo e dos documentos juntados em sede de recurso, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Mario Hermes Soares Campos

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por ERMETO BAREA (e-fls. 675/705) em face do Acórdão nº 10-62.798 (e-fls. 655/668) da 4ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, que julgou improcedente a impugnação, com a manutenção do crédito tributário.

Consta do auto de infração que a fiscalização apurou omissão de rendimentos auferidos pelo contribuinte nos anos-calendário de 2012 e 2013. Conforme relatado às fls. 363/364 e detalhado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 336/360), foi identificado o recebimento de valores provenientes de pessoa jurídica da qual o autuado é sócio, considerados pela autoridade fiscal como lucros distribuídos em montante superior ao limite de isenção admitido para pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido.

Em decorrência dessa apuração, foram lançados como rendimentos omitidos os valores de R\$ 980.397,00, em 31/12/2012, e de R\$ 2.708.358,45, em 31/12/2013. Segundo consignado pela fiscalização, não restou demonstrado, por meio de escrituração contábil regular da pessoa jurídica, que o lucro efetivamente apurado seria superior ao lucro presumido, razão pela qual a parcela distribuída em excesso foi considerada rendimento tributável na pessoa física do contribuinte.

Foi constatado crédito tributário no valor de R\$ 2.199.392,63, incluído o valor da multa proporcional e dos juros de mora calculados até 07/2017.

De acordo com o relatório fiscal, o contribuinte recebera da empresa Agrocana Participações Ltda. lucros de R\$ 980.397,00 em 2012 e R\$ 3.362.562,62 em 2013.

Em 2012, porém, a empresa, que declara pelo lucro presumido, não havia faturado qualquer receita. No início do ano registrara prejuízo acumulado de R\$ 5.626.935,14. No final do ano os prejuízos acumulados se elevaram a R\$ 10.417.631,86.

Não havia lucros contabilizados que justificassem a distribuição isenta em 2012. Em 2013 a empresa contabilizou um faturamento de R\$ 15.010.770,14 em uma única operação, por serviços de corretagem prestados à empresa Usina de Açúcar Santa Terezinha Ltda.

Para este negócio a Agrocana emitira a sua primeira nota fiscal, nº 01, apesar de existir desde 2006. Os pagamentos não transitaram pela conta da empresa, mas foram pagos diretamente aos sócios, acobertados como contrato de mútuo. A DIPJ da Agrocana não informa o pagamento de lucros aos sócios em 2013.

A contabilidade também se mostrou irregular e inábil para comprovar a existência de lucro superior ao lucro presumido em 2012 que pudesse ser distribuído aos sócios com isenção do imposto de renda. O livro Diário somente foi registrado na Junta Comercial em 2016, depois do início da fiscalização e depois de a empresa haver sido intimada em diligência.

A distribuição de lucros aos sócios foi escriturada como tendo ocorrido em 18/10/2013, quando na verdade os sócios já haviam recebido os pagamentos da Usina de Açúcar Santa Terezinha Ltda. em 02/01/2013 e 17/06/2013. O resultado também foi irregularmente contabilizado, pois não foram integralmente consideradas as despesas com IRRJ, CSSL, COFINS e PIS, nem tampouco o imposto retido na fonte pela Usina de Açúcar Santa Terezinha Ltda. A retenção na fonte foi registrada como créditos a recuperar, inclusive após o encerramento do exercício, redundando em acréscimo indevido do Lucro Líquido contábil a integrar a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados.

O patrimônio líquido da empresa foi contabilizado com sinal invertido, como se fosse positivo, quando na verdade era de menos R\$ 2.076.489,11. O saldo de prejuízos acumulados no início de 2013, como já mencionado, era de R\$ 10.417.631,86. Dessa forma não haveria lucro que pudesse ser distribuído aos sócios em 2013.

Regularmente intimado, o contribuinte apresentou Impugnação conforme resumo realizado pela decisão de piso:

Na qualidade de produtor rural, fornece cana de açúcar para as usinas da região. Informou ser sócio de empresas dentre elas a empresa Agrocana Participações Ltda - CNPJ 08.472.895/0001-79, desde 2007. Essa empresa possuía entre seus ativos a empresa USACIGA – Açúcar e Álcool e Energia Elétrica SA - CNPJ 75.031.633/0001-66.

Quanto ao fato da fiscalização ter constatado na declaração de rendimentos e nos livros contábeis da empresa Agrocana a indicação do recebimento de lucros isentos, em 2012 e 2013, e os Livros Diários não apresentarem lucro e sim prejuízo, tal situação é decorrente de erro no lançamento contábil nos registros das saídas destes recursos da empresa para os sócios.

Segundo referiu parte dos rendimentos se referem a lucros isentos e outra parte ao retorno de investimento. Relatou ter constituído a empresa juntamente com seus irmãos em 2007, com o capital social de RS 1.000,00. Em 12/03/2007, foi aumentado para RS 10.501.000,00, integralizado com ações da empresa USACIGA no valor de RS 10.500.000,00, constituindo a empresa Agrocana como uma holding controladora, com 51% das ações da empresa USACIGA. Refere ter o lançamento contábil refletido o aumento do capital social pelo mesmo valor da conta de investimento (Participações em outras empresas). Destacou ter o instrumento de alteração do Contrato Social da empresa Agrocana, registrado no item 5.2, o aumento de capital ocorrido por meio da integralização (51 %) com as ações da empresa USACIGA, pelo valor de RS 10.500.000,00.

Em 2009, segundo referiu, a empresa Agrocana adquiriu 49% das ações da empresa USACIGA, que estavam na titularidade da CEB Beta Participações Ltda, ficando com 100% das ações da empresa (USACIGA) pelo preço de R\$ 15.164.275,95, aumentando sua participação para R\$ 15.664.275,95, cuja contabilização não foi efetuada por desconhecimento do profissional (contador).

No mesmo período, a empresa AGROCANA e seus sócios resolveram alienar integralmente as suas participações na empresa USACIGA para o Grupo Rondon, conforme instrumento de opção de compra e venda, pelo valor de R\$ 22.000.000,00 (vinte e dois milhões). A contabilização foi efetuada parcialmente por desconhecimento do fato.

Afirmou ter sido apurando ganho de capital da venda das ações e a tributação de 25% e 9% de IRPJ e de CSLL, respectivamente, em um total devido de aproximadamente R\$ 2.154,00.

Observou que os recebimentos das parcelas do preço da venda das ações se realizaram em prazo superior a 2 anos. Considerando a atualização das parcelas, as deduções da alíquota adicional de 10% e outros custos, os DARF's, conforme quadro demonstrativo, foram recolhidos na proporção do recebimento do ganho que se iniciou em 2010, totalizando R\$ 2.022.552,62 (milhões). Afirmou ter ocorrido erro contábil por desconhecimento da natureza da operação, tendo ficado evidenciada a não contabilização de parte da venda das ações. Destacou, também, ter sido dada a saída desses recursos como se fosse distribuição de lucros.

PF.

Afirmou ser impossível o prejuízo contábil apresentado, porque não existiam lucros a distribuir, sendo essa "a forma encontrada pelo contador para dar a saída dos recursos obtidos com a venda das ações da USACIGA (ativo não circulante). Embora incorreta a forma da escrituração, esse fato não deve implicar no nascimento de um fato gerador de IR

Segundo referiu, a diferença excessiva retirada como distribuição isenta de lucros até o ano de 2012, na verdade era o retorno do investimento realizado em 2007 pelos sócios, no valor de R\$ 10.500.000,00, internados na AGROCANA mediante a integralização de suas ações da USACIGA, alienadas posteriormente. Entende que uma mera reclassificação contábil e retificação da declaração de rendimentos seria suficiente para elidir a confusão

Destacou, também, que embora tenha sido retratada a distribuição de lucros isentos, a análise mais detida do fluxo financeiro demonstrou que a empresa não possuía lucros, mas sim recursos oriundos da venda de ações, cuja internação na empresa se deu mediante capitalização pelos sócios, indicando que se pretendia restituir o capital anteriormente investido.

Registra que, em respeito aos princípios da ampla defesa/verdade real as provas apresentadas devem ser recebidas com a elasticidade temporal necessária a

formação da convicção do julgador, não sendo permitida a manutenção da verdade fictícia em detrimento da verdade material que se apresenta . Que se corrigindo os lançamentos de distribuição de lucros excessivos, em empréstimo aos sócios, por retorno de investimento, o Patrimônio Líquido da Agrocana passa a ser positivo nos anos de 2010 a 2012.

Quanto aos lucros isentos auferidos decorrentes do serviço de intermediação prestado pela empresa Agrocana para o Grupo Rondon na aquisição da Usina de Açúcar e Álcool Goioerê Ltda e demais sociedades do Grupo Goioerê, apresentou, os seguintes argumentos:

- em 15/03/2012, o Grupo Rondon contratou a empresa Agrocana para prospectar e intermediar novos negócios de interesse do Grupo Rondon, sendo firmado o instrumento de "Contrato de Corretagem e Outras Avenças" (doc. 11).

- em 02/01/2013, em razão da aquisição da Usina de Açúcar e Álcool Goioerê Ltda e demais sociedades do Grupo Goioerê, foi efetuado um mútuo no valor de R\$ 1.635.433,26 ao impugnante, tendo em consideração a possibilidade de compensar esse mútuo com valores devidos no fornecimento de cana de açúcar e/ou contra valores devidos pela prestação dos serviços de intermediação.

- em 17/06/2013, o Grupo Rondon adiantou "parte" do preço dos serviços, R\$ 1.727.129,35 para a empresa Agrocana, prevendo expressamente a "possibilidade" de compensar com os valores que seriam devidos a título de prestação de serviços de corretagem. Que, embora, o valor do serviço estivesse praticamente certo, ainda não era líquido, porque a aquisição da Usina Goioerê não havia sido concluída, sendo essa a razão desse crédito estar vinculado/exclusivamente ao mútuo em 17/06/2013.

No tocante a afirmação da fiscalização no relatório fiscal, que o "mútuo na verdade era pagamento pelos serviços de intermediação, afirmou que o entendimento merece reparo, uma vez que a contratação de mútuo foi feita mediante previsão de IOF - Imposto sobre Operações Financeiras, com previsão de encargos moratórios pelo atraso e previsão de compensação contra outros créditos dos mutuantes e da interveniente anuente Agrocana". E, ainda, que se fosse adiantamento do pagamento pelos serviços prestados não existiria a necessidade do IOF.

Observa que em 17/06/2013, foi firmado "Instrumento de Assunção de Dívidas e Outras Avenças", entre Agrocana e seus sócios e a Usina Sta. Terezinha pertencente ao Grupo Rondon para centralizar as dívidas de mútuo na empresa Agrocana e facilitar a compensação contra os créditos que esta teria contra o Grupo. Neste momento, os sócios da empresa Agrocana passaram a ser devedores de mútuos da Agrocana e a Agrocana devedora de mútuo e adiantamento do Grupo Rondon. Assim, no mesmo tempo o Grupo Rondon devia comissão de intermediação para a Agrocana no valor de R\$ 15.010.770,14, por outro lado a Agrocana devia créditos de mútuo e adiantamento para o Grupo Rondon nos valores de R\$ 1.635.433,26 e de R\$ 1.727.129,35.

Com a conclusão dos serviços contratados, foi emitida a Nota Fiscal de Serviços 001, que permitiu a constituição do crédito da empresa Agrocana contra o Grupo Rondon e, posteriormente, a compensação destes créditos contra os débitos de mútuo e adiantamento de seus sócios assumidos pela Agrocana frente ao Grupo Rondon. Com a emissão da NF, o crédito devido pela empresa contra o Grupo Rondon foi dado em compensação contra os débitos da empresa Agrocana relativos aos mútuos contraídos pelos seus sócios, cujo valor seria compensado em 2013, contra os lucros a distribuir aos sócios. Foi como se a Agrocana pagasse o Grupo Rondon pelos mútuos contraídos pelos seus sócios, com os lucros que estes teriam direito pelo serviço de intermediação devidos pelo Grupo Rondon.

No tocante a ausência de trânsito de dinheiro pela empresa Agrocana (fls. 11 do Termo de Verificação Fiscal) e a distribuição dos lucros pagos antes da emissão da única Nota Fiscal e antes da apuração do lucro, alegou que não poderia obrigar a empresa Sta. Terezinha a pagar à Agrocana, em razão de que os sócios desta serem devedores ao mesmo tempo, sendo essa a razão dos valores não terem transitado pela conta da empresa Agrocana.

Quanto a apuração do lucro isento distribuído, informa ter sido feito na forma de compensação, sendo a empresa Agrocana devedora dos lucros isentos, enquanto era credora ao mesmo tempo, por ter aceito a compensação para extinção dos mútuos contraídos com o grupo Rondon.

No item “Da existência de lucros suficientes em 2013”, observa que se considerando a correção dos erros contábeis cometidos entre 2009 a 2012, lançado como empréstimos/adiantamentos para futura redução de capital social, ao invés de distribuição de lucros (inexistentes), os valores relativos a venda das ações da USACIGA, que foram integralizadas no capital social da empresa Agrocana, o Patrimônio Líquido da Agrocana seria positivo com lucro de R\$ 1.286.222,66, sendo, suficiente para suportar a distribuição de lucros de 2013.

Assim entendido, não partiríamos de um saldo inicial com prejuízo acumulado de R\$ 10.417.631,86, que corresponde quase ao mesmo valor das ações da USACIGA vendida em 2009, recebidas parceladamente até 2012, que posteriormente foram retiradas como se fossem distribuição de lucros, que eram apenas adiantamento para futura redução de capital social. Entende que pode ser deduzido que do faturamento de R\$ 15.010.770,14, pelos serviços prestados e deduzindo os tributos devidos de R\$ 2.181.064,90, restaria um saldo de lucro do exercício a distribuir de R\$ 12.829.705,24.

Nesse sentido, o Patrimônio Líquido em 2013, apontou lucro acumulado positivo de R\$ 1.286.222,66(doc 14), suficiente para suportar a distribuição em 2013, considerando que a Agrocana apurou lucro do exercício de R\$ 13.657.202,33, efetuou a distribuição de R\$ 13.509.693,24, conforme referido às fls. 19 do Termo de Verificação Fiscal.

No tocante ao registro atrasado dos Livros Diário nº 06 e 07 de 2012 e 2013, respectivamente alegou ter ocorrido falha/erros do contabilista responsável ao

registrar os fatos, tendo sido confeccionados na época certa, porém com atrasos no tocante ao registro, evidenciou a ausência de má fé.

Quanto à retirada total de recursos (do faturamento) da empresa Agrocana, observa ter sido uma deliberação tomada pelos sócios que não pretendiam efetuar novos investimentos através da Agrocana, resolvendo pela retirada de todos os recursos disponíveis.

Conforme já antecipado, a decisão de piso houve por bem julgar improcedente a impugnação, conforme acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009

ANTECIPAÇÃO DE LUCROS. DISTRIBUIÇÃO. NORMAS APLICÁVEIS. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS.

Quando a escrituração contábil apresentada não observar as determinações da lei comercial, considera-se não comprovado que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto (lucro presumido). Incidência do imposto de renda sobre os rendimentos tributáveis, sujeitos à tabela progressiva, recebidos de pessoa, classificados indevidamente na DIRPF como isentos.

APURAÇÃO DO LUCRO EFETIVO. LIVRO DIÁRIO. FORMALIDADES.

Para fazer prova a favor do contribuinte, o livro Diário deve conter, respectivamente, na primeira e última página, termos de abertura e de encerramento e deve ser registrado e autenticado pelas juntas comerciais ou repartições encarregadas do Registro do Comércio. Somente pode ser aceita a escrituração do livro Diário, autenticado em data posterior ao movimento das operações nele lançadas, quando o registro e a autenticação tenham sido promovidos até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente exercício financeiro.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimado do acórdão proferido pela via postal em 12/02/2019, conforme AR de e-fl. 672, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, protocolado no dia 12/03/2019, consoante Termo de Solicitação de Juntada de e-fl. 673.

O recorrente reitera os argumentos apresentados em sede de impugnação, sem inovação relevante e que podem ser assim descritos em tópicos, na mesma ordem apresentada:

I. TEMPESTIVIDADE

II. DOS FATOS

III. DO DIREITO

3.1 DO ERRO DE LANÇAMENTO CONTÁBIL

3.1.1 DA SANÇÃO ATRIBUÍDA AO ERRO DE LANÇAMENTO CONTÁBIL

3.1.2 DA UTILIZAÇÃO DO TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

3.1.3 DOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DA VERDADE REAL

3.1.4 DA POSSIBILIDADE DE JUNTADA DE DOCUMENTOS EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO

3.2 DA COMPENSAÇÃO DE MÚTUOS X SERVIÇOS PRESTADOS

3.2.1 DA EXISTÊNCIA DE LUCROS SUFICIENTES EM 2013

IV. CONCLUSÃO

VI. DOS PEDIDOS

Em suas razões finais, o recorrente sustenta, em síntese, que a autuação teria se originado de erro de classificação contábil na escrituração da empresa Agrocana Participações Ltda., pois valores decorrentes da venda de ações da empresa Usaciga teriam sido equivocadamente registrados como distribuição de lucros, quando, na realidade, corresponderiam em grande parte ao retorno de capital anteriormente investido pelos sócios.

Afirma que tais valores não configurariam renda nova ou acréscimo patrimonial tributável, mas mera devolução de investimento, circunstância que afastaria a ocorrência de fato gerador do imposto de renda. Argumenta ainda que, efetuada a correta reclassificação contábil dessas operações, os resultados da empresa demonstrariam a existência de lucros acumulados suficientes para suportar a distribuição realizada em 2013.

Sustenta também que os recursos recebidos pelos sócios decorreriam da alienação das ações da Usaciga e que os pagamentos relacionados aos serviços prestados pela Agrocana ao Grupo Rondon teriam sido realizados mediante compensação de mútuos e outros ajustes financeiros, dentro dos limites de isenção.

Por fim, alega que o acórdão recorrido teria desconsiderado provas e argumentos apresentados, em afronta ao princípio da verdade material, requerendo, ao final, o conhecimento e provimento do recurso voluntário para que seja cancelada a exigência fiscal formalizada no auto de infração

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

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário foi interposto dentro do prazo legal de 30 dias contados da ciência da decisão de primeira instância, razão pela qual deve ser considerado tempestivo. Todavia, verifica-se que, na fase recursal, o recorrente alega argumentos relacionados a utilização do tributo com efeito de confisco (item 3.1.2).

O recorrente argumenta que haveria expropriação advinda de confisco pautado em erro contábil a dar ensejo a cobrança de tributos indevidos. Tais argumentos não devem ser analisados pois envolvem análise sobre a inconstitucionalidade da legislação, conforme orientação imposta pela Súmula CARF nº. 2:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer o argumento de confiscatoriedade do tributo.

2. Pedido de juntada posterior de provas

No tópico em questão, o recorrente sustenta a possibilidade de apresentação de documentos em sede de recurso voluntário, invocando o princípio da verdade material que rege o processo administrativo fiscal. Argumenta que, conforme entendimento consolidado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, as provas podem ser produzidas em qualquer fase processual quando destinadas a esclarecer os fatos controvertidos e a demonstrar a efetiva ocorrência das operações discutidas.

Nesse sentido, afirma não haver impedimento para a juntada de novos documentos nesta etapa processual, devendo tais elementos ser analisados pela autoridade julgadora com o objetivo de verificar a procedência das alegações e assegurar a correta apuração da realidade dos fatos.

Ocorre que o artigo 16 do Decreto nº 70.235 de 1972 limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

A preclusão temporal para a apresentação de provas foi ressalvada apenas nas situações previstas nas alíneas abaixo reproduzidas:

Art.16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
 - b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
 - c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.
- (...)

Na situação em exame é incabível aceitar o pedido de posterior juntada de documentos e analisá-los quando não demonstrado nos autos que havia fato impeditivo à sua apresentação junto com a impugnação.

Por essa razão, não há que se falar em aplicação do princípio da verdade material para o conhecimento e análise de documentos anexados aos autos de forma extemporânea. Embora tal princípio sirva de orientação interpretativa, não possui a força de afastar comandos legais expressos que regem o processo administrativo fiscal, especialmente no que toca à delimitação do objeto de defesa e à preclusão de juntada de provas que já se encontravam em poder do sujeito passivo quando da manifestação de inconformidade.

Tem-se, pois, que a formalidade no procedimento é exigência que possui amparo, sobretudo, na legislação pertinente, e visa a impedir o ressarcimento indevido de créditos, ou mesmo o ressarcimento de créditos legítimos, mas em duplicidade.

E, ainda, com base no tradicional critério de distribuição do ônus da prova, cabe ao sujeito passivo, ora recorrente, comprovar o fato constitutivo do seu direito, isto é, compete-lhe a demonstração dos elementos exigidos para o nascimento da relação jurídica na condição de credor do Fisco.

O Código de Processo Civil, aplicado em caráter subsidiário ao processo tributário federal, contém previsão expressa sobre a distribuição do ônus probatório, em especial no art. 373, cabendo ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

A esse respeito, Fabiana del Padre Tomé¹, em estudo específico sobre o ônus da prova no processo administrativo fiscal, conclui o seguinte:

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

¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. O ônus/dever da prova no processo administrativo tributário. In: **Segurança Jurídica na tributação e Estado de Direito**. II Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET. Coordenação: Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Noeses, 2005. p. 159.

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

Dessa forma, entendo por incabível a análise dos supostos documentos anexados somente em sede de Recurso Voluntário, razão pela qual devem ser conhecidos tais documentos.

3. Mérito

Verifica-se que o Recurso Voluntário reproduz, em essência, as mesmas teses já deduzidas na impugnação, limitando-se a reiterar os argumentos relativos ao alegado erro de classificação contábil na escrituração da empresa Agrocana Participações Ltda., à natureza dos valores recebidos pelos sócios como retorno de capital investido e à compensação de mútuos relacionados à prestação de serviços de intermediação.

Tendo em vista que os argumentos apresentados em sede de Recurso Voluntário reproduzem aqueles contantes da Impugnação e foram devidamente analisados pela decisão recorrida, de modo que, convencido do seu acerto, adoto como razão de decidir os fundamentos norteadores do voto condutor, mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no art. 114, § 12, I da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF):

Conforme relatado no item nº 3 do Termo de Verificação Fiscal (e subitens) intitulado – Da Auditoria – Análise das Informações – Documentos - Quanto à Distribuição de Lucros aos Sócios, a distribuição de lucros de forma isenta foi feita de forma irregular em virtude da empresa não ter apurado lucro e por não ter reserva de lucros acumulados.

Observe-se que os lucros pagos pelas pessoas jurídicas são rendimentos e, por isso, constituem fato gerador do imposto de renda. A sua tributação estava regulamentada no art. 35 da Lei 7.713/1988. Com a Lei nº 8.383/1991, art. 75, os lucros ou dividendos recebidos a partir de 01/01/1993 passaram a ser considerados rendimentos isentos, quando distribuídos na forma estabelecida na legislação.

A intenção do legislador foi a de evitar a dupla tributação, uma vez na pessoa jurídica e outra na pessoa física (sócios). Se os lucros forem tributados na empresa até o montante do lucro distribuído, serão excluídos da tributação contra os sócios, quando distribuídos acima deste limite, como não foram tributados na pessoa jurídica, serão rendimentos tributáveis dos sócios, quando os receberem.

No caso de empresas optantes pela sistemática do lucro presumido, foram considerados isentos os lucros distribuídos aos sócios até o limite do lucro

apurado de acordo com esta presunção. É o que dispõe o art. 39 do RIR/99, aprovado pelo Dec. 3.000/99, nos seus incisos XXVI a XXIX.

A Instrução Normativa SRF nº 11/1996, no art. 51, estende esta isenção aos rendimentos distribuídos acima deste limite, mas restringe tal benefício ao caso em que a “empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado”. O objetivo é excluir deste benefício os lucros obtidos por meio de eventuais receitas omitidas na apuração do lucro presumido ou pagamentos sem causa. Deve assim restar demonstrado que o lucro excedente resultou de uma lucratividade real superior à lucratividade presumida, como efeito de uma maior produtividade e eficiência empresarial, e não da omissão de receita ou pagamentos injustificados.

A escrituração exigida, neste caso, é aquela que seja hábil a demonstrar o lucro efetivo, ou seja, a mesma à qual estão obrigadas as empresas que se submetem à sistemática de apuração do imposto pelo lucro real. Para tanto, é indispensável que a escrituração contábil cumpra os requisitos formais estabelecidos nas normas pertinentes, dentre as quais se insere a Instrução Normativa SRF nº 16, de 1984, que assim dispõe:

“Para fins de apuração do lucro real, poderá ser aceita, pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, a escrituração do livro “Diário” autenticado em data posterior ao movimento das operações nele lançadas, desde 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.”

De acordo com o relatório da Câmara Técnica nº 126/2006 do Conselho Federal de Contabilidade, a exigência de registro do livro Diário em órgão competente é condição legal e fiscal como elemento de prova, como requerido na legislação comercial. Tal exigência data desde a edição do Código Comercial (25/06/1850), atualmente recepcionado pela Lei nº 10.406/2002, tanto para a sua escrituração quanto para a sua autenticação e registro em órgão competente. Por outro lado, a escrituração comercial regular deve basear-se em registros permanentes de todas as operações, o que exclui confecções e provas produzidas posteriormente aos fatos que deveriam ser registrados à medida que ocorrem.

Conforme prevê o art 258, § 4º do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, abaixo transcrito, o livro Diário, para fazer prova a favor do contribuinte, deve ser registrado e autenticado pelas juntas comerciais ou repartições encarregadas do Registro do Comércio e conter a descrição pormenorizada de todos atos e fatos envolvendo transações por ela efetuada, assim refere o artigo.

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).

(...)

Neste contexto, refira-se o disposto na Instrução Normativa SRF nº 16, de 1984, que apenas estabelece um critério temporal objetivo para determinar a data limite de registro para que a contabilidade seja reconhecida como tempestivamente confeccionada.

O autuado buscou em sua defesa demonstrar ser legítimo o pagamento de lucros diretamente na conta do sócio, sem passar pelas contas da empresa. Observe-se que não está em questão aqui a legitimidade deste procedimento, mas sim o seu registro irregular na contabilidade da empresa, com datas incompatíveis com as operações envolvidas. Estas e as demais irregularidades apontadas pela fiscalização, não foram contestadas especificamente pelo autuado; pelo contrário, admitiu a ocorrência de erro na escrita da empresa, o que apenas corroborou a condição de imprestável a contabilidade para comprovar a existência de lucro que poderia ser distribuído com isenção acima do lucro presumido.

O impugnante afirma que os valores recebidos da sua empresa não seriam apenas lucros, mas também devolução do capital investido pelos sócios. Não comprova, porém, este fato, pois apresenta apenas cópia de um novo balanço patrimonial. Evidente que, assim como a anterior, esta nova escrita não tem qualquer poder de prova perante terceiros. Além de desprovida das formalidades extrínsecas que lhe garantissem validade, está desacompanhada de documentação comprobatória quanto à alegada devolução de capital. Para tanto, seria imprescindível comprovar a efetividade do negócio alegado. Não foi apresentada, por exemplo, a Ata de Assembleia que teria decidido tal devolução, muito menos o seu registro tempestivo na Junta Comercial, como seria indispensável. A contabilidade irregular e desacompanhada de documentação comprobatória não transfere o ônus da prova em contrário para a Administração, como resulta dos artigos 923 e 924 do RIR/99:

*Art. 923. A escrituração mantida com **observância das disposições legais** faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º). (grifei)*

*Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados **com observância do disposto no artigo anterior** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º). (Destaquei.)*

As declarações prestadas também não poderiam ser alteradas pelo contribuinte depois de notificado o lançamento. Como dispõe o art. 147, §1º, do Código Tributário Nacional, somente se admite a alteração da declaração com o objetivo

de excluir tributo regularmente notificado, quando comprovado o erro cometido e, antes da notificação do lançamento.

O autuado argumentou que os erros detectados pela fiscalização quanto à inexistência de lucros que pudessem ser distribuídos confirmariam os seus argumentos de que se trata em parte da devolução de capital. Tais erros, porém, somente foram referidos para demonstrar a invalidade da escrituração apresentada, e não para comprovar que não tenham sido distribuídos os lucros declarados. Não há qualquer contradição. Os lucros efetivamente distribuídos podem resultar de faturamento não contabilizado pela empresa, e por isso não tributado no lucro presumido. O sócio receberia assim como isentos rendimentos não submetidos à tributação na pessoa jurídica. É exatamente para impedir esta possibilidade que a lei exige a escrituração comercial regular, como já acima referido.

O autuado apresentou inúmeros argumentos buscando justificar o fato de a contabilidade da fonte pagadora dos rendimentos Agrocana Participações Ltda. ter deixado de registrar todos os atos e fatos contábeis, ou, ainda, tê-los registrado parcialmente. Alguns argumentos e justificativas chamam a atenção merecendo destaque: (grifei)

(...)

Segundo afirmou parte dos rendimentos se referiam a lucros isentos e outra tratava-se de retorno de investimento. (...)

Em 12/03/2007, o capital foi aumentado para R\$ 10.501.000,00, integralizado com ações da empresa USACIGA (doc. 06), no valor de R\$ 10.500.000,00, constituindo a empresa Agrocana como holding controladora com 51% das ações da empresa USACIGA. Refere que o lançamento contábil reflete o aumento do capital social pelo mesmo valor da conta de investimento (Participações em outras empresas). Refere também que o instrumento de alteração do contrato social da empresa AGROCANA, no item 5.2, evidencia que o aumento de capital se deu por meio da integralização com o correspondente a 51% das ações da empresa USACIGA, pelo valor de R\$ 10.500.000,00.

*Em 2009, segundo relata, a empresa AGROCANA adquiriu os 49% de ações da empresa USACIGA que estavam em titularidade da CEB Beta Participações Ltda, ficando com 100% das ações da empresa USACIGA pelo preço de R\$ 15.164.275,95, aumentando sua participação para R\$ 15.664.275,95, **cuja contabilização não foi efetuada por desconhecimento do fato pelo profissional***

No mesmo período, a empresa AGROCANA e seus sócios resolveram alienar integralmente a sua participação na empresa USACIGA para o Grupo Rondon, conforme instrumento de opção de compra e venda, pelo valor de

RS 22.000.000,00 (vinte e dois milhões), **cuja contabilização foi parcial por desconhecimento do fato (doc. 08).**

Segundo afirmou, foi apurando ganho de capital da venda das ações e a tributação de 25% e 9% de IRPJ e de CSLL, respectivamente, em um total devido de aproximadamente RS 2.154 mil.

- Observa que, em vista que os recebimentos das parcelas do preço da venda das ações ter se realizado em prazo superior a 2 anos, considerando a atualização das parcelas, as deduções da alíquota adicional (de 10%) e outros custos, os DARF's conforme quadro demonstrativo (docs. 10), foram recolhidos na proporção do recebimento do ganho que se iniciou em 2010, totalizando RS 2.022.552,62 (milhões). **Afirmou ter ocorrido erro contábil por desconhecimento da natureza da operação, porém ficou evidenciado que não foi contabilizado parte da venda das ações, bem como, foi dado saída desses recursos como se tudo fosse distribuição de lucros, gerando o prejuízo contábil impossível.**

-Que muito embora o retratado pela Agrocana e pelo impugnante seja de distribuição de lucros isentos, a análise mais detida do fluxo financeiro demonstra que a empresa não possuía lucros, mas recursos oriundos da venda de ações, cuja internação na empresa se deu mediante capitalização pelos seus sócios, indicando **claramente que se pretendia restituir capital anteriormente investido.**

Entretanto, conforme já frisado, os lançamentos contábeis não foram efetuados em razão de erro cometido cumulado com o desconhecimento das operações realizadas

(...)

Da ausência de trânsito de dinheiro pela empresa Agrocana

Afirma que não poderia obrigar a Sta. Terezinha a pagar a Agrocana se os sócios desta são devedores ao mesmo tempo da Sta. Terezinha, **sendo essa a razão para que não ocorresse o trânsito de dinheiro pela conta da Agrocana, fonte pagadora dos lucros isentos. Por outro lado, nenhum dos sócios da Agrocana também iria entregar dinheiro para o Grupo Rondon em pagamento do mútuo, se esta tornou-se devedora da Agrocana em valor muito superior. Informou ter sido feito um encontro de contas entre Grupo Rondon a empresa Agrocana e o impugnante, evitando assim a desnecessária circulação de dinheiro.**

(...)

Quanto à apuração do lucro isento distribuído, este foi feito na forma de compensação, sendo que a Agrocana era devedora dos lucros isentos enquanto que era credora ao mesmo tempo, por ter aceito a compensação para extinção dos mútuos contraídos pelo impugnante junto ao Grupo

*Rondon, assim, a distribuição dos lucros isentos **TAMBÉM se deu sem a circulação ou transito de dinheiro para o impugnante.(grifei)***

No caso em questão, de acordo com Termo de Verificação Fiscal, no item 3.2.3, o Livro Diário entregue na ação fiscal não se encontrava autenticado nos termos do art. 1.181 do Código Civil. Somente foi registrado na Junta Comercial em 28/06/2016, após o início do procedimento fiscal do contribuinte pessoa física e após a ciência do procedimento de diligência junto à empresa. E, ainda, ficou constatado pelas DIPJ's-Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica dos anos-calendário 2012 e 2013, exercícios 2013 e 2014, que os valores do Balanço Patrimonial informados à Receita Federal, não eram compatíveis com os valores registrados na contabilidade.

Conforme relatado, ficou constatada grande discrepância entre os fatos registrados na escrituração contábil e as justificativas e documentos apresentados pelo contribuinte, tais como vendas de ações cujos valores não foram registrados contabilmente, sendo considerado tal fato pelo autuado como erro escusável.

Observe-se que a contabilidade como prova somente será aceita em sua integralidade e fará prova a favor do empresário/contribuinte se observado e cumprido os requisitos intrínsecos e extrínsecos determinado na legislação. Na presente situação, além do atraso no seu registro (autenticação) no órgão competente, a escrituração da empresa se mostrou imprestável para identificar de forma efetiva todos os fatos ocorridos, justificando plenamente a sua não aceitação como prova dos fatos.

No tocante a afirmação do contribuinte de que “a não aceitação do que define como erro incorrido constitui negativa ao direito à ampla defesa e ao Princípio da Verdade Material”, não pode ser aceito. Esclareço que o direito à ampla defesa reside no direito da parte de se utilizar de todos os meios de prova a seu dispor para demonstrar que o lançamento não traduziu à realidade. Observo que o contribuinte apresentou e foram recebidas todas as provas e argumentos que entendeu necessárias. Porém, a partir da análise desses documentos no procedimento fiscal e do resultados das diligências nas empresas citadas no relatório fiscal, ficou constatada a ocorrência das infrações descritas na autuação. Observo que por ocasião da defesa o contribuinte apresentou documentos (cópias), que já haviam sido apresentados à fiscalização durante o procedimento fiscal, quais sejam: cópias de alterações de contrato social/ contratos de opção de compra de ações entre outros.

Convém enfatizar também, que no Livro Diário nº 06 apresentado, registrado após o início da ação fiscal (Termo de Autenticação nº 16/063558-6, na Junta Comercial do Paraná em 28.06.2016), fls 34, na Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados em 31.12.2012, está assim consignado:

Saldo no início do Exercício (R\$ 5.626.935,14)

(-) Prejuízo do Exercício (R\$ 851.778,72)

(-) Lucro Distribuído no Exercício (R\$ 3.938.918,00)

(=) Saldo Final de Prejuízos Acumulados (R\$ 10.417.631,86)

Está evidenciado que a empresa, de onde provieram os rendimentos (Lucros), distribuídos indevidamente como isentos ao fiscalizado, não os possuía, na data da distribuição e nem na data do encerramento do balanço em 31/12/2012. Não apurou qualquer valor a título de lucro no ano calendário 2012. Não havendo a possibilidade de se admitir distribuição isenta de lucro. Desta forma, o valor de R\$ 980.397,00, deve ser tributado na Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda Pessoa Física do exercício 2013, como rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica.

Relativamente ao ano calendário 2013/exercício 2014, conforme registrado no item 3.2, a distribuição de lucros de forma isenta, acima do lucro presumido, deduzido dos impostos/contribuições, foi feita de forma irregular pois os sócios receberam os valores antes da empresa emitir a NF nº 01, e, conseqüentemente, antes do balanço e, por inexistir lucros acumulados no momento da distribuição. O contribuinte recebeu R\$ 2.708.358,45, a título de rendimentos isentos, pagos pela empresa Agrocana Participações Ltda.

De acordo com a apuração do lucro presumido, deduzido dos impostos e contribuições, a empresa Agrocana Participações Ltda., tinha o total de R\$ 2.628.381,55 de lucro disponível para distribuir para todos os sócios (total de 06) de acordo com as suas participações societárias, conforme demonstrado na tabela contida no Termo de Verificação Fiscal às fls. 358.

Ressalte-se, novamente, a existência de prejuízos acumulados no final de 2012, no valor de R\$ 10.417.631,86, conforme fls. 35 do Livro Diário. De acordo com a percentual de participação de cada sócio na empresa Agrocana Participações Ltda, o sócio Ermeto Barea só tinha direito ao valor de R\$ 654.204,17, de lucro disponível para ser distribuído com isenção de imposto de renda, conforme já demonstrado.

- Lucro distribuído R\$ 3.362.562,62;
- Distribuição permitida pela legislação R\$ 654.201,17;
- Excesso de Lucros R\$ 2.708.358,49.

Desta forma, o valor de R\$ 2.708.358,45 deve ser tributado na Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda Pessoa Física do exercício 2014, como omissão de rendimentos a título de lucros distribuídos a sócio de pessoa jurídica, excedentes ao lucro presumido.

Diante de todo o exposto, ratifica-se o entendimento da autoridade fiscal atuante de que a contabilidade da empresa como um todo não pode ser usada para caracterizar e ratificar as afirmações apresentadas pelo contribuinte. O desconhecimento "ignorância" alegada não é causa/motivo para o

descumprimento da legislação pertinente, principalmente em virtude da expressividade dos valores envolvidos nas operações não escrituradas

Em que pese todos os demais argumentos e documentos apresentados juntamente com a impugnação (apresentados à fiscalização no procedimento fiscal), entendo que não merecem acolhida em razão de não estarem respaldados em hábeis elementos de prova, quais seja a contabilidade nos padrões legais exigidos e os documentos correspondentes.

Os demais fundamentos legais da presente autuação estão listados no item da intitulado Enquadramento Legal, às fls. 363/364 dos autos.

Essas são as razões de decidir do órgão de primeira instância, as quais estão muito bem fundamentadas, motivo pelo qual, após análise minuciosa da demanda, compartilho das conclusões acima esposadas.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação de confiscatoriedade do tributo e dos documentos juntados em sede de recurso, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior