



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13558.721407/2013-42
ACÓRDÃO	2402-013.303 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VANDERLINO DAMASCENO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ISENTOS. LUCRO PRESUMIDO.

EXCESSO A distribuição de lucros isentos, além do valor da base de cálculo do imposto diminuída de todos os impostos e contribuições, exige que o excesso de lucro esteja comprovado por meio de escrituração contábil produzida ao tempo dos fatos com observação das formalidades intrínsecas e extrínsecas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A exigência da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, é cabível quando resta comprovada alguma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, C DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA PARA 100%.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada teve seu percentual reduzido de 150%(cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, conhecer do recurso voluntário interposto e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para 100%..

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Gregorio Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto[a] integral), Rodrigo Duarte Firmino (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 13558.721407/2013-42, em face do acórdão nº 12-82.147, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes do Auto de Infração (fls. 452/481) e do anexo Relatório Fiscal (fls. 411/434), foi apurada a

RENDIMENTOS RECEBIDOS POR SÓCIOS DE EMPRESAS

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE LUCRO DISTRIBUÍDO EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO

DAS CONSTATAÇÕES EFETUADAS

Esquadrinhando todo o acervo probatório coligido durante o procedimento fiscal em apreço, após didática e elucidativa incursão acerca das prescrições que balizam o tema objeto da investigação levada a efeito, chega-se seguramente à conclusão de que o sujeito passivo não logrou comprovar de maneira adequada que os valores pagos pela empresa NOVO RUMO IMÓVEIS LTDA aos seus sócios (aí, incluso, o contribuinte alvo da fiscalização) tinham a destinação alegada (distribuição de lucros), conforme adiante se explicitará.

Num primeiro momento, objetivando comprovar a "efetiva transmissão" dos valores de rendimentos auferidos a título de lucros pagos pela empresa supracitada, quando do atendimento à intimação inicial, o Sr. Vanderlino Damasceno faz apresentar documento consistente de mera Carta-resposta (DOC 12, à fl. 10), de uma única folha subscrita por dois gerentes da agência da Caixa Econômica Federal da cidade de Eunápolis/BA, contendo uma tabela com data e valores de transferências realizadas a crédito em sua conta corrente pessoal, provenientes de débitos da conta corrente da empresa NOVO RUMO IMÓVEIS LTDA, em conformidade com os exatos valores consignados nas suas Declarações de Rendimentos

Na oportunidade, cópias autenticadas do Contrato Social e suas correspondentes Alterações Contratuais (num total de duas) também foram entregues à fiscalização, cuja avaliação revela, de pronto, a inexistência de qualquer cláusula dispondo sobre a possibilidade de distribuição de lucros antes do encerramento do período de apuração, muito menos qualquer acerto formal referente à distribuição desproporcional de lucros em relação ao percentual de quotas de participação no capital social que cada sócio possui.

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009, 2010

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ISENTOS. LUCRO PRESUMIDO. EXCESSO

A distribuição de lucros isentos, além do valor da base de cálculo do imposto diminuída de todos os impostos e contribuições, exige que o excesso de lucro esteja comprovado por meio de escrituração contábil produzida ao tempo dos fatos com observação das formalidades intrínsecas e extrínsecas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A exigência da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, é cabível quando resta comprovada alguma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

O atendimento aos preceitos estabelecidos no CTN e na legislação de processo administrativo tributário, especialmente a observância do amplo direito de defesa do contribuinte e do contraditório, afastam a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento.

PERÍCIA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS LEGAIS. DETERMINAÇÃO DE OFÍCIO. DESCABIMENTO

Deve ser considerado não formulado o pedido de perícia que, sem a indicação dos quesitos e a qualificação do perito, deixa de atender aos requisitos previstos na legislação de processo administrativo fiscal.

Descabe a determinação de ofício para a realização de perícia se as alegações do contribuinte são passíveis de demonstração nos autos e a matéria não exige o pronunciamento de técnico especializado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Sobreveio Recurso Voluntário reiterando as alegações de mérito da impugnação

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos os demais requisitos, conheço do recurso voluntário.

Em estando a decisão recorrida de acordo com meu entendimento e com a jurisprudência deste CARF, mantenho a mesma:

Na hipótese de apuração pelo Fisco de omissão de rendimentos, cabe o lançamento do imposto correspondente com multa de ofício e juros de mora, ou, se for o caso, o ajuste do valor do IRPF a Restituir declarado.

No caso ora examinado, o auto de infração decorre do entendimento da autuante de que os valores informados como isentos (a título de distribuição de lucros) nas declarações dos exercícios de 2009 e 2010 (fl. 28 e 36) não tiveram a sua natureza declarada(distribuição de lucros) confirmada pela documentação apresentada pelo contribuinte no curso da ação fiscal.

A autuante considerou que a distribuição de valores identificados nos meses de setembro/2008, outubro/2008, novembro/2008 e abril/2009 não teriam suporte em uma escrituração contábil regular (para serem caracterizados como lucro contábil apurado e distribuído antecipadamente por conta de período não encerrado), uma vez que não teria havido autenticação dos livros contábeis no órgão competente no devido prazo. Além disso, a autuante entendeu que outras circunstâncias apuradas por ela também desqualificariam o argumento de que teria sido distribuído efetivo lucro contábil, como a falta de levantamento de balancetes analíticos mensais, o fato de a distribuição registrada no ano-calendário de 2008 se apresentar incongruente, notadamente não respeitando o percentual de participação de cada sócio no capital social e ainda a falta de

previsão no contrato social da possibilidade de distribuição desproporcional do lucro e da possibilidade de antecipação de distribuição de lucro.

Na falta de comprovação de lucro contábil apurado com base em escrituração regular, a autuante entendeu que, sendo a empresa NOVO RUMO IMÓVEIS LTDA optante pela tributação pelo lucro presumido, seria possível distribuir lucros com isenção do Imposto de Renda, independentemente de apuração contábil, apenas até o limite do lucro presumido diminuído de todos os impostos e contribuições a que estiva sujeita, de acordo com o inciso I do § 2º do art. 48 da IN SRF nº 93, de 1997.

A fiscalização calculou o valor que seria possível atribuir ao sujeito passivo como rendimento isento oriundo de distribuição de lucros e tributou o excedente. O contribuinte contesta a autuação, argumentando que os valores em questão corresponderiam efetivamente à distribuição de lucro contábil.

Examinando-se a questão assim posta, recorde-se que, como regra, os lucros ou dividendos distribuídos apurados com base na escrituração contábil não se sujeitam ao imposto de renda na fonte e não compõem a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, abaixo reproduzido:

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. (Grifei.)

Na hipótese de distribuição de lucros ou dividendos por empresa tributada pelo lucro presumido que não disponha de escrituração contábil regular para apresentação ao Fisco, a legislação tributária prevê a isenção para o valor de lucros ou dividendos correspondentes ao lucro presumido ou arbitrado diminuído de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, como dispõe o art. 48 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997. Este dispositivo, ao regulamentar o art. 10 da Lei nº 9.249/1995, prevê, inclusive, a antecipação da distribuição de lucros antes de findo o trimestre correspondente, como se verifica em seu texto abaixo transcrito:

LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

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

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

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

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

§ 5º A isenção de que trata o "caput" não abrange os valores pagos a outro título, tais como "pro labore", aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º.

Deste modo, a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido pode distribuir, a título de lucros, sem incidência do imposto, o valor correspondente à diferença entre o lucro presumido e os valores relativos ao IRPJ, à CSLL, PIS e COFINS.

Como se observa, a parcela dos lucros que exceder essa diferença também pode ser distribuída sem a incidência do imposto, desde que a empresa demonstre, por meio 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 para o qual houver optado.

Ressalte-se que a condição para a não incidência do imposto na distribuição de lucros, em relação à parcela que exceder o valor da base de cálculo do IRPJ diminuída dos impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, é a existência de escrituração contábil feita pela empresa distribuidora dos lucros com observância da lei comercial e tributária à época dos fatos e lastreada em documentos, entendimento reiterado, aliás, em farta jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Reproduzem-se, a propósito, algumas ementas de julgados que trataram da matéria:

Acórdão CARF nº 2201-002.686

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ISENTOS. LUCRO PRESUMIDO. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Para a distribuição de lucros isentos além do percentual permitido pela legislação, é indispensável que o excesso de lucro esteja comprovado através de escrituração contábil em conformidade como art. 258 do Decreto 3000/1999. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ISENTOS. COMPROVAÇÃO. Para serem considerados como rendimentos isentos, os lucros e dividendos distribuídos devem estar registrados na escrituração contábil da empresa e o pagamento ao sócio efetivamente comprovado. ...

Acórdão CARF nº 2202-001.862

ANTECIPAÇÃO DE LUCROS. ISENÇÃO. POSSIBILIDADE.

São isentos os lucros distribuídos de acordo com a legislação tributária, mesmo que antecipados, desde não ultrapassem o lucro definitivo, apurado ao final do período.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. ISENÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS.

O art. 10 da Lei nº 9.249/95 criou um regime próprio para distribuição de dividendos, distinto do regime de apuração do IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica que realiza o pagamento dos dividendos. É possível ao contribuinte declarar como isentos os rendimentos provenientes de empresa da qual seja sócio a título de distribuição de lucros ou dividendos. Caso a empresa seja tributada com base no lucro presumido, poderá ser distribuído lucro superior ao que serviu de base de cálculo da CSLL e do IRPJ, desde que comprovada sua existência por meio de contabilidade regular, de acordo com a legislação comercial, IN 93/97 e Lei nº 9.245/95. Recurso voluntário provido

Acórdão CARF nº 2302-001.878

REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL OBRIGATÓRIA.

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter, além do Livro de Registro de Inventário, escrituração contábil nos termos da legislação comercial, salvo se mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária. (...)

Acórdão CARF nº 2101-002.161

DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO EM VALOR SUPERIOR AO LUCRO PRESUMIDO.

É isenta de tributação a parcela do lucro, distribuído aos sócios, que exceda a base tributável apurada no regime do lucro presumido, desde que se tome por base a escrituração comercial. Na hipótese, o lucro distribuído aos sócios, que excedeu ao lucro presumido, está de acordo com o lucro líquido apurado na contabilidade.

Evidentemente, a norma se refere aos lucros ou dividendos apurados com base na escrituração contábil, feita com observância da lei comercial. Afinal, deve-se ter em mente que a intenção do legislador, ao isentar a distribuição de lucros por meio do art. 10 da Lei nº 9.249/1995, era evitar a tributação em duplicidade desta renda na pessoa física do sócio em razão de ela já ter sido tributada na pessoa jurídica.

Neste ponto, vale lembrar que, mesmo tratando-se de pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, elas, como regra, devem manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial (art. 527 do RIR/1999), sendo obrigadas, inclusive, a escriturar o livro Diário, para lançamento do dia a dia das operações da atividade ou dos atos que tenham reflexo na sua situação patrimonial, e autenticá-lo no órgão competente de registro (art. 258 do RIR/1999).

É verdade que a legislação fiscal prevê exceção à regra, ao dispensar a escrituração contábil para a empresa optante pelo lucro presumido, impondo, contudo, como condição, a manutenção do livro Caixa com a escrituração de toda a movimentação financeira, inclusive a bancária (parágrafo único do art. 527 do RIR/1999). É evidente que tal dispensa é apenas para efeitos fiscais, uma vez que o art. 1.179 e seguintes do Novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) obrigam o empresário e a sociedade empresária, inclusive a sociedade limitada, a manter escrituração contábil com base em documentação que a fundamente e a levantar balanço, apurando resultado:

Código Civil

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

§ 1º Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

§ 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.

Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.

Parágrafo único. A autenticação não se fará sem que esteja inscrito o empresário, ou a sociedade empresária, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios. (Grifei.) Da leitura dos dispositivos acima, verifica-se a obrigatoriedade, em relação aos empresários e sociedades empresárias, da escrituração do livro Diário e dos demais livros exigidos por lei, bem como a obrigatoriedade de registro desses livros no Registro Público de Empresas Mercantis.

(...)

Quanto à possibilidade de a contabilidade fazer prova a favor ou contra o empresário ou a sociedade empresária, vale reproduzir os art. 226 do Código Civil de 2002, bem como os arts. 379 e 380 do recentemente revogado Código de Processo Civil (Lei nº 8.869, de 11 de janeiro de 1973) e os arts. 418 e 419 do Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015):

Código Civil Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

(Grifei.) Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexactidão dos lançamentos.

Código de Processo Civil (Lei nº 8.869, de 11 de janeiro de 1973)

Art. 379. Os livros comerciais, que preencham os requisitos exigidos por lei, provam também a favor do seu autor no litígio entre comerciantes.

Art. 380. A escrituração contábil é indivisível: se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto como unidade.

Código de Processo Civil

Art. 418. Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários. (Grifei.)

Art. 419. A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

Verifica-se, assim, que para fazer prova a favor do seu titular, a contabilidade deve ser regular, ou seja, a escrituração contábil deve ser realizada em

conformidade com as normas pertinentes e deve preencher os requisitos intrínsecos e extrínsecos.

Vale ressaltar que as técnicas e procedimentos contábeis e o seu rigor não são distintos para as empresas optantes pelo lucro real e para as que optam pelo lucro presumido. Apenas para fins de apuração do lucro presumido e sua comprovação perante o Fisco, a legislação dispensa a apresentação do livro Diário.

A apuração do lucro contábil exige escrituração regular, completa, que atenda às técnicas e procedimentos contábeis. As empresas optantes pelo lucro presumido que pretendam distribuir o lucro contábil com isenção de IRPF aos seus sócios devem necessariamente possuir escrituração regular, com todos os requisitos.

Recorde-se neste ponto, que são requisitos extrínsecos dos livros contábeis, por exemplo, a sua encadernação, a numeração de suas folhas, os termos de abertura e de encerramento e a autenticação no órgão competente em tempo hábil, conferindo-lhes, assim, fé pública, em consonância, inclusive, com o princípio da publicidade.

No caso ora examinado, ainda que se entenda que a empresa NOVO RUMO LTDA - optante pela sistemática de apuração do imposto de renda pelo lucro presumido - poderia fazer uso da faculdade legal de antecipar a distribuição de lucros, a contabilidade dos anos-calendário 2008 e 2009 não merece fé, em razão de a autenticação do livro Diário ter ocorrido após o prazo hábil.

O anteriormente transcrito art. 1.181 do Código Civil de 2002, dispõe que, salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.

No entanto, para fins de comprovação junto ao Fisco Federal dos fatos contábeis/fiscais que influenciam a apuração dos tributos devidos, a Secretaria da Receita Federal, já dispunha “sobre a admissibilidade da autenticação do livro “Diário” em data posterior ao movimento das operações nele lançadas” na Instrução Normativa SRF nº 16, de 01/03/2004, nos seguintes termos:

“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.” O Parecer Normativo da CST nº 011, de 13/08/1985 (D.O.U. de 17/09/1985), em seu item “10” também estabeleceu que o prazo para a autenticação do Livro Diário corresponde ao prazo regulamentar para a entrega da respectiva declaração de imposto sobre a renda da pessoa jurídica (ano consecutivo ao do ano-calendário de apuração do imposto). No caso em questão, o registro se deu após o prazo de entrega da declaração de rendimentos.

Além disso, o registro se deu depois do início da fiscalização do sócio, uma vez que o contribuinte tomou conhecimento do procedimento fiscal em 05/03/2012, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal, primeiro ato escrito praticado pelo Auditor Fiscal (fls. 40/43), incluindo pedido de apresentação de documentação comprobatória da transferência dos montantes a título de lucros e dividendos recebidos da empresa Novo Rumo Imóveis Ltda, informados em suas declarações de ajuste.

Em consonância com o art. 7º, inc. I e §1º, do Decreto nº 70.235 de 1972, a partir de 05/03/2012, o contribuinte perdeu a espontaneidade quanto à matéria objeto da fiscalização, cabendo ressaltar, aliás, que ele detinha participação societária expressiva na empresa familiar (os demais sócios eram seus filhos), fato que, inclusive, enseja a possibilidade de influência na confecção de documentos no âmbito da empresa.

A empresa na qual ele figurava no quadro societário, independentemente de esta ter sido intimada ou não, também perdeu a espontaneidade, uma vez que ela está inquestionavelmente relacionada com os fatos objeto do procedimento fiscal na pessoa física, conforme entendimento encontrado na jurisprudência administrativa, da qual se reproduzem as ementas abaixo:

Acórdão nº 1101-000.996 LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PERDA DA ESPONTANEIDADE. O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Acórdão nº 101-96.583 ESPONTANEIDADE DESCARACTERIZAÇÃO. O início do procedimento fiscal em relação ao sócio, pessoa física, titular de conta bancária que registrava a movimentação financeira da pessoa jurídica relacionada com operações não contabilizadas e não oferecidas à tributação, exclui a espontaneidade da pessoa jurídica independentemente de intimação.

Acórdão nº 101-96.707 OPÇÃO PELO PAES — ESPONTANEIDADE — INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. TERCEIROS ENVOLVIDOS. O parágrafo primeiro do artigo 7º do Decreto nº 70.235/1972 estabelece que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

No caso em questão, o fato de os livros Diário de 2008 e 2009 terem sido autenticados extemporaneamente em 03/04/2013 (fls. 146 e 287) é suficiente para se concluir que a empresa não tinha contabilidade regular.

De fato, a falta de um requisito extrínseco importante, qual seja a falta de autenticação do livro Diário no órgão competente em tempo hábil, caracteriza a contabilidade irregular, indigna de fé. E, evidentemente, a contabilidade irregular não se presta a fazer prova, a favor do contribuinte, da distribuição efetiva de lucro contábil existente.

Se isso não fosse suficiente, o que não é o caso, observa-se ainda que a apresentação de cópias de algumas folhas dos livros Razão de 2008 e 2009 estranhos ao conteúdo dos mesmos dois livros apresentados em momento posterior é forte indício de que os livros Diário, cujos registros devem encontrar o seu equivalente no Razão, além de autenticados extemporaneamente, também teriam tido sua escrituração concluída ou alterada também no decorrer da ação fiscal, que se iniciou em 05/03/2012 (fl. 43) e resultou no auto de infração cientificado ao contribuinte em 20/09/2013 (fl. 435).

Se tudo isso ainda não bastasse, outro fato que não ajuda o contribuinte quanto à comprovação da natureza de distribuição de lucros dos valores considerados omitidos é constatação de que a pretensa distribuição de lucros em 2008 é desproporcional à participação de cada sócio no capital social da empresa, cujo contrato social previa a distribuição proporcional ao capital de cada sócio ao final do ano, não prevendo aliás, a possibilidade de antecipação de distribuição de lucro. Também não o ajuda a falta de balancetes mensais. Outro fato que também não ajuda o contribuinte quanto à comprovação da natureza de distribuição de lucros dos valores considerados omitidos é a falta de levantamento de balancetes analíticos ao longo dos exercícios. Independentemente da questão da aplicabilidade ou não do art. 204 da Lei nº 6.404 de 1976 às sociedades limitadas, observa-se que a distribuição antecipada de lucros com base no resultado contábil efetivamente apurado, tanto para os acionistas das sociedades anônimas como para os sócios da sociedade limitada, subordina-se à lógica intrínseca da contabilidade e requer o levantamento de balancetes intermediários pelo simples fato de não ser possível distribuir lucro que não existe.

Além de ser indispensável a disponibilidade de recursos, a existência de lucro contábil também é condição lógica necessária para essa antecipação e, por isso, a imprescindibilidade dos balancetes intermediários, que não constam da cópia do Diário (fls. 146/205 e 287/330), mesmo autenticado a destempo.

Com a impugnação, o contribuinte junta, entre outros documentos, cópia do plano de contas emitido em formulário emitido em 01/10/2013 (fls. 528/537), cópia dos balanços de 31/12/2008 e 31/12/2009 (fls. 568/574), cópia do Termo de Encerramento do Livro Diário nº 1 (fl. 575) e cópias de balancetes analíticos, referentes a 30/08, 30/09, 31/10, 30/11 e 31/12/2008, produzidos em sistema informatizado e emitidos em 09/10/2013 (fls. 538/567 e 575/585), ou seja, extemporaneamente, não sendo hábil para a prova que se faz necessária.

O que se verifica é que resta patente que a contabilidade apresentada pelo contribuinte não merece fé, pois foi registrada a destempo, não sendo hábil a provar a alegada natureza de lucros distribuídos dos valores transferidos pela empresa ao sócio.

Deste modo, cabe a tributação na pessoa física do sócio, no percentual da sua participação no capital social, do montante excedente ao valor da base de cálculo

do imposto apurado na sistemática do lucro presumido, diminuída dos impostos e contribuições a que estiva sujeita a pessoa jurídica.

Confirma-se, portanto, a infração apurada e a correção do procedimento fiscal na apuração da base de cálculo do imposto .

Em relação à aplicação da multa qualificada de 150%, a autuante apoiou-se no art. 44, inc. I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que é abaixo transcrito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)...

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)...

Eis o que dispõem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964:

Art. . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A autuante aplicou a multa qualificada por entender que teria havido, nos seus termos “a prática de simulação, perpetrada pelo contribuinte fiscalizado mediante inserção de elementos inexatos em documento apresentado em atendimento à intimação inicial e na escrituração contábil/fiscal da empresa da qual configura sócio administrador, fornecida posteriormente, num propósito deliberado de ocultar a real ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda sobre valores pagos a outro título que não o de rendimentos isentos a título de distribuição antecipada de lucros”.

Examinando-se os fatos relatados e os documentos constantes dos autos, cabe concluir que a apresentação de cópias de algumas folhas dos livros Razão de 2008

e 2009 estranhos ao conteúdo dos mesmos dois livros apresentados em momento posterior, indicando alteração ou manipulação de documentos, configura conduta dolosa, com vistas a suprimir ou reduzir tributos ou impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo ou de suas circunstâncias materiais. Não se sustenta a argumentação do contribuinte no sentido de ter havido mero erro involuntário, ressaltando-se, inclusive, que, independentemente da forma de escrituração adotada (livro em papel, conjunto de fichas com escrituração mecânica ou eletrônica etc.), só pode existir um livro Diário e um livro Razão, para um determinado período.

Resta confirmada a conduta fraudulenta perpetrada pelo contribuinte ao apresentar parte de documentação contábil com elementos inexatos/incorretos à vista da apresentação posterior de documentação complementar. Essa conduta, tipificada nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, enseja a aplicação da multa qualificada de 150%, que, portanto, deve ser confirmada.

Deste modo, cabe a manutenção da multa qualificada de 150%

DA RETROATIVIDADE BENIGNA

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), verbis:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...] § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de

novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;[...]

Assim entendido, referida penalidade deverá ser recalculada, aí se considerando o percentual atualmente vigente, que é de 100% (cem por cento).

Desta forma, dou parcial provimento ao recurso no presente ponto para limitar a multa qualificada em 100%

Conclusão

Ante o exposto voto por conhecer do recurso voluntário interposto e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske