



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13558.722106/2013-36
ACÓRDÃO	2201-012.147 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VANDERLINO FERREIRA DAMASCENO JUNIOR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA A TÍTULO DE LUCROS DISTRIBUÍDOS EXCEDENTES DO LUCRO PRESUMIDO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOS LUCROS APURADOS DE ACORDO COM A CONTABILIDADE.

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, a parcela de lucros e dividendos excedentes a ser distribuída aos sócios encontra-se isenta do imposto de renda desde que a empresa demonstre, mediante escrituração contábil, elaborada de acordo com a lei comercial, que o lucro efetivo foi maior que aquele apurado com base no lucro presumido.

NORMAS PROCESSUAIS. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se cogita a nulidade processual, nem a nulidade do ato administrativo de lançamento quando o lançamento de ofício atende aos requisitos legais e os autos não apresentam as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do lançamento

A autuação (fls. 393-402), com relatório fiscal às fls. 372-392, versa sobre omissão de rendimentos decorrentes de lucros distribuídos em montante que excede ao lucro presumido.

Da Impugnação

A recorrente apresentou Impugnação (fls. 405-427), argumentando em síntese que:

- a) O auto de infração é nulo, face ao vício no local de lavratura.
- b) É possível, na situação do recorrente, a antecipação dos lucros sem previsão contratual/estatutária de forma regular.
 - b.1) A Empresa da qual o recorrente é sócio foi constituída sob a forma de sociedade limitada; não possui capital dividido em ações, nem conselhos de administração e suas decisões são tomadas em reuniões, não em assembleias, além de ser regida pela Lei 11.406/2002 e não pela Lei 6.404/76. Nesse sentido, não se deve aplicar às sociedades limitadas as disposições previstas para as sociedades anônimas, mas sim as normas da sociedade simples.
 - b.2) Para distribuir antecipadamente o lucro, basta a sociedade comprovar que, de fato, havia apurado lucro contábil no período. No presente caso, a

empresa possui escrituração contábil regular por meio de Livro Diário, possibilitando a antecipação.

c) O artigo da lei 6404/76 não se aplica à sociedade limitada em questão.

c.1) A legislação aplicada na autuação é incabível, vez que o regramento definido pelo legislador para o tipo societário escolhido pelo recorrente (soc. limitada) não prevê as exigências pretendidas pelo fisco. Assim, não há que se aplicar o regramento mais restrito da legislação de outro tipo societário no presente caso.

c.2) Não se pode exigir cumprimento de qualquer requisito não previsto em lei pela aplicação da analogia.

d) Cabe a distribuição de lucros antes do período de apuração, vez que se trata de sociedade limitada. A legislação aplicada é a das sociedades simples, que não possuem a exigência de previsão contratual ou estatutária para que sejam levantados balanços intermediários, semestrais ou em períodos menores.

d.1) Assim, a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido poderá distribuir lucros aos seus sócios antes do encerramento do trimestre com isenção do Imposto de Renda na Fonte, devendo, no entanto, levantar balanço intermediário desde que tenha apurado lucro contábil suficiente para a distribuição.

d.2) Não há qualquer dispositivo legal que determine um prazo máximo para a autenticação do Livro Diário.

e) Não há que se falar em simulação e evasão. A conduta adotada pelo contribuinte foi lícita e de boa fé. A má assessoria que recebeu (ao adotar a forma de pessoa jurídica, quando a pessoa física lhe era muito mais vantajosa) lhe custou mais de R\$ 300.000,00. Imputar-lhe ainda outra exação fiscal seria injusta. A multa agravada seria um exagero sem tamanho.

e.1) Os equívocos já foram punidos, na forma de tributação a maior pela via empresarial eleita. Modificar o entendimento de que os lucros são outros rendimentos que não claramente lucros é medida injusta e ilegal.

e.2) As divergências levantadas pela fiscalização são provas dos equívocos cometidos, e não de sua má-fé.

Pede, ao final, seja declarado nulo o auto de infração e reconhecida a legalidade e a isenção da distribuição de lucros antecipada, bem como a produção de todas as provas admitidas em direito.

Do Acórdão de Impugnação

Em seguida, a DRJ deliberou (fls. 568-591) pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário, em decisão assim ementada:

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.

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

Do Recurso Voluntário

O contribuinte recorreu da decisão de primeira instância (fls. 595-618), reiterando os argumentos da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação, versa sobre omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído excedente ao lucro presumido. Nos termos do relatório fiscal (fl. 372-),

[...] a fiscalização apurou irregularidade na distribuição de valores, pagos pela empresa aos seus sócios, nos meses de setembro/2008, outubro/2008,

novembro/2008 e abril/2009, sem lastro na escrituração contábil e em desacordo com o estipulado em Contrato Social, mais especificamente quanto ao período de distribuição e à proporcionalidade de participação no capital social que cada sócio possui.

Uma vez não comprovados que aqueles valores pagos pela empresa tinham a destinação alegada (distribuição de lucros), foram eles submetidos à tributação do Imposto de Renda, nos termos do art. 48, § 5º da IN SRF nº 93/97 e art. 43, inciso II, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN), assim entendidos como proventos ou vantagens percebidos, não compreendidos no conceito de renda.

[...]

O contribuinte procede então à entrega da documentação pendente (comprovantes de transferências bancárias), em 21/10/2013, por intermédio da Agência da Receita Federal do Brasil em Eunápolis/BA, consistindo de: (1) microfilmagem (frente e verso) de 01 (uma) folha de cheque nº 000617 nominal ao sujeito passivo, no valor de R\$ 400.000,00, datado de 18/09/2008; (ii) 01 (um) recibo elaborado nº aplicativo da Microsoft (Word) firmado pelo contribuinte atestando o recebimento do valor de R\$ 204.100,00 como antecipação de lucros do ano-base 2008, na data de 30/10/2008, pela empresa da qual é sócio-administrador e responsável perante o CNPJ (NOVO RUMO IMÓVEIS LTDA); e (iii) 02 (dois) avisos de débito da conta da empresa retromencionada, uma no valor de R\$ 395.900,00 na data de 21/11/2008, e outra no valor de R\$ 958.137,00 na data de 03/04/2009, ambos em favor do contribuinte.

Vale ressaltar que de todos os comprovantes de transferências de valores fornecidos, a exceção do recibo de valor de R\$ 204.100,00, nenhum deles faz alusão do valor ao crédito correspondente à participação societária decorrente de lucros distribuídos antecipadamente pela empresa remetente dos recursos.

Em um deles, inclusive, o valor transacionado tem como referência tratar-se de "RETIRADA DE PARTE DA VENDA DO LOTEAMENTO RECANTO DAS ÁRVORES 2ª ETAPA PARA A CONTA DE VANDERLINO FERREIRA DAMASCENO JUNIOR CONTA [...]" Isso só reforça a tese que os valores percebidos pelos sócios da empresa NOVO RUMO IMÓVEIS LTDA, a saber, Vanderlino Damasceno [...] - PAI, Vandizete Ferreira Damasceno [...] - IRMÃ, Vanildes Ferreira Damasceno [...] - IRMÃ e pelo próprio contribuinte fiscalizado, trataram-se na realidade de repartição entre os componentes da família de grande parte da venda de imóvel de propriedade do pai do contribuinte, Sr. Vanderlino Damasceno, escamoteado como lucro distribuído em face de receita operacional auferida de atividade objeto de exploração da empresa.

[...]

Diversamente da realidade encontrada, o que se verificou no Contrato Social, subsistindo em suas Alterações Contratuais procedidas, foi tão-somente cláusula estabelecendo o direito dos sócios à retirada de lucros ao final do exercício

(coincidente com o ano civil) após o levantamento do competente balanço patrimonial, nos exatos termos:

"CLÁUSULA OITAVA:

Todo dia 31 de dezembro de cada ano será procedido o levantamento do balanço do exercício, sendo os lucros ou prejuízos verificados, distribuídos ou suportados pelos sócios na proporção de seu capital social na sociedade."(Grifou-se)

[...]

Considerando que a empresa NOVO RUMO IMÓVEIS LIDA era optante pela tributação pelo lucro presumido, e em obediência ao comando insculpido no inciso I do § 20 do Art. 48 da IN SRF nº 93/97, na qual é dada a possibilidade de se distribuir lucros com isenção do Imposto de Renda, independentemente de apuração contábil, com base no lucro presumido diminuído de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita, a fiscalização partiu para o cálculo do valor que seria possível atribuir ao sujeito passivo como rendimento isento oriundo de distribuição de lucros.

Desse modo, a partir da DIPJ 2009 (Ano-Base 2008) e DIPJ 2010 (Ano-Base 2009), apurou-se o lucro presumido do 3º e 4º trimestres do ano-calendário 2008 (para o 1º e 2º trimestres não há movimento na DIPJ 2009) e do 1º ao 4º trimestres do ano-calendário 2009, efetuando na sequência as deduções do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS devidos de cada trimestre, obtendo-se ao final o valor do lucro disponível para distribuição aos sócios passível de ser considerado por estes como rendimento isento, nos termos do art. 663 do RIR/99, conforme o Demonstrativo de Apuração de Lucros Passíveis de Distribuição Isentos do Imposto de Renda (DOC 26) elaborado, anexo ao presente Relatório.

Do valor do lucro disponível passível de distribuição com isenção do Imposto de Renda, para cada ano-calendário analisado, foi apurada a distribuição de lucros, também em cada ano-calendário, de acordo com a proporcionalidade da participação do sujeito passivo no capital social. Sob esta regra, restou para o Sr. Vanclerlino Ferreira Damascenº Junior o valor de R\$ 54.602,00, para o ano-calendário de 2008, e R\$ 7.928,66, para o ano-calendário de 2009, como o lucro correspondente, evidenciando, por via de consequência, o auferimento de rendimentos a maior de R\$ 341.298,00 (R\$ 395.900,00 - 54.602,00) e R\$ 950.208,34 (R\$ 958.137,00 - R\$ 7.928,66), em 2008 e 2009, respectivamente.

Pelo fato da escrituração contábil da empresa haver evidenciado a existência de saldo inicial (em 01/01/2009) de Lucros Acumulados (R\$ 2.307.448,19), no ano-calendário 2009 3, a parcela excedente apurada de R\$ 950.208,34 foi parcialmente absorvida pela mencionada conta, na proporção de 40% do saldo inicial existente, restando o valor de R\$ 27.229,07 a ser submetida à tributação do imposto de renda.

Nesse compasso, inferiu-se que dos valores efetivamente creditados pela empresa em benefício do sujeito passivo, em ambos os anos-calendário, conquanto excederam aos lucros mensurados que lhes correspondem, representando rendimentos que ensejariam tributação, apenas R\$ 368.527,07 (R\$ 341.298,00 + R\$ 27.229,07) foi submetida à tributação, nos termos do art. 30, § 40 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Tendo em vista que a Recorrente aduz em recurso os mesmos argumentos apresentados na Impugnação, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação recorrido, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

[...]

Em relação à preliminar de nulidade suscitada, cabe observar que o “local da verificação da falta” (art. 10, caput, e II, do Decreto Federal nº 70.235/72) não é necessariamente o domicílio fiscal do contribuinte ou, no caso de pessoa jurídica, o estabelecimento da empresa, podendo ser, inclusive, a repartição fiscal.

Vale lembrar o ensinamento de Luiz Henrique Barros de Arruda (Processo Administrativo Fiscal – Manual, 2ª ed., pág. 45), ao comentar o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972:

O artigo 10 exige que a lavratura do auto de infração se faça no local de verificação da falta, o que não significa o local onde a falta foi praticada, mas sim onde foi constatada, nada impedindo, portanto, que isso ocorra no interior da própria repartição ou em qualquer outro local, conforme o caso.

De fato, o lançamento pode ser efetuado no domicílio fiscal do sujeito passivo, na repartição fiscal ou lugar diverso, desde que a autoridade disponha dos elementos necessários e suficientes para a caracterização da infração e formalização do auto de infração ou da notificação de lançamento.

Essa discussão há muito se encontra superada, existindo, inclusive, súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre o assunto:

Súmula nº 6: “É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte”.

O que importa é que o auto de infração, como ato administrativo que é, contenha os elementos necessários para a sua validade e eficácia: forma, finalidade (fim público), motivo (descumprimento da obrigação tributária e descrição dos fatos) e objeto.

Desde que possua seus elementos essenciais, não contenha vício formal ou material e não cause prejuízo à defesa dos contribuintes, o local da lavratura do auto de infração pode ser qualquer um.

Verifica-se, aliás, que o lançamento atende integralmente aos preceitos de ordem pública expressos no art. 142 do Código Tributário Nacional e o auto de infração

apresenta os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972. Repise-se que o auto contém especialmente um enquadramento legal completo e uma descrição dos fatos clara, complementada pelo minucioso Relatório Fiscal, anexo ao Auto de Infração, permitindo ao contribuinte conhecer perfeitamente a infração que lhe foi atribuída.

Tanto é assim que ele demonstra conhecer com exatidão os fatos e a infração a ele imputados e deles se defende com desenvoltura, restando plenamente garantido no presente processo o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Nesse sentido, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade suscitada.

[...]

Passando-se ao exame do mérito, importa ter em mente que as pessoas físicas contribuintes devem oferecer à tributação na declaração de ajuste anual os rendimentos tributáveis sujeitos à tabela progressiva, recebidos por elas e seus dependentes indicados na declaração.

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 novembro/2008 (R\$ 395.900,00; 21/11/2008) e abril/2009 (R\$ 958.137,00; 03/04/2009), em benefício do contribuinte, 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 estava 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.

Nesse sentido, o jurista Fábio Ulhoa Coelho, referindo-se às obrigações comuns aos empresários em geral à luz do Novo Código Civil de 2002 (COELHO, Fábio

Ulhoa. MANUAL DE DIREITO COMERCIAL. 13a. ed. São Paulo: Saraiva, 2002), esclarece:

“Todos os empresários estão sujeitos às três seguintes obrigações: a) registrar-se no Registro de Empresa antes de iniciar suas atividades (CC/2002, artigo 967); b) escriturar regularmente os livros obrigatórios; c) levantar balanço patrimonial e de resultado econômico a cada ano (CC/2002, artigo 1.179)”

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 inexatidão 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. (Grifei.)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 (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015)

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). Ainda que o Parecer trate de apuração do lucro real, a opção pela forma de tributação pelo lucro presumido, mera forma de apuração do tributo, não tem o condão de revogar os fundamentos da contabilidade e os requisitos de validade do livro Diário perante a Receita Federal do Brasil. O prazo vale também para as empresas tributadas pelo lucro presumido.

No caso em questão, os livros Diário de 2008 e 2009 foram autenticados extemporaneamente em 03/04/2013 (fls. 112 e 253), após o prazo de entrega da declaração de rendimentos. Além disso, a autenticação, aliás, só se deu depois de iniciada a fiscalização do sócio Vanderlino Damasceno (pai do contribuinte), que se deu em 05/03/2012 (fl. 381).

No caso em questão, o fato de os livros Diário de 2008 e 2009 terem sido autenticados extemporaneamente em 03/04/2013 (fls. 112 e 253) 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 pelo outro sócio da empresa, Vanderlino Damasceno, 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 extemporaneamente.

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.

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. 112/171 e 253/296), mesmo autenticado a destempo.

Com a impugnação, o contribuinte junta cópias de balancetes analíticos, produzidos em sistema informatizado e emitidos em 16/01/2014 (fls. 462/563), ou seja, extemporaneamente, não sendo hábeis, portanto, 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 estava sujeita a pessoa jurídica.

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

[...]

A título de complementação, ressalto que o entendimento aqui adotado se alinha à jurisprudência atual do CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA A TÍTULO DE LUCROS DISTRIBUÍDOS EXCEDENTES DO LUCRO PRESUMIDO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOS LUCROS APURADOS DE ACORDO COM A CONTABILIDADE.

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, a parcela de lucros e dividendos excedentes a ser distribuída aos sócios encontra-se isenta do imposto de renda desde que a empresa demonstre, mediante escrituração contábil, elaborada de acordo com a lei comercial, que o lucro efetivo foi maior que aquele apurado com base no lucro presumido. (Número da decisão: 9202-011.397)

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

Ano-calendário: 2007 IRPF. LUCRO DISTRIBUÍDO EXCEDENTE AO LUCRO PRESUMIDO. LUCRO CONTÁBIL APURADO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA.

Não há vedação legal à adoção de regime tributário em que a tributação pelo lucro presumido ocorre com base no regime de caixa e o lucro contábil é apurado sob o regime de competência, permanecendo a necessidade de contabilidade regular para a correta apuração do lucro para não incidência do IRPF. (Número da decisão: 2202-010.730)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO COM APURAÇÃO DE RECEITAS PELO REGIME DE CAIXA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO. INEXISTÊNCIA DE COMPARABILIDADE.

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, a parcela dos lucros que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os tributos a que estiver sujeita a pessoa jurídica, sofrerá tributação, se a empresa não possuir escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que demonstre 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. Uma vez que o critério de contabilização comercial é o regime de competência e seu lucro presumido foi apurado com base no regime de caixa, estamos diante de critérios distintos, alternativos, não simultâneos, não passíveis de serem comparados para o fim de avaliação do lucro a ser distribuído com isenção. (Número da decisão: 9202-011.430)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2014, 2015

IRPF. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS EXCEDENTE AO LUCRO PRESUMIDO. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO POR MEIO DE ESCRITURAÇÃO COMERCIAL. FORMALIDADES.

Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual. No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, poderá ser distribuída, sem incidência de imposto, parcela de lucros ou dividendos excedentes, 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 pelo lucro presumido. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, que deverá conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetido à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio.

PESSOAS JURÍDICAS OPTANTES PELO SIMPLES. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS EXCEDENTES AO LUCRO CONTÁBIL.

As pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional não estão obrigadas à escrituração contábil para fins tributários, porém, nas hipóteses de distribuição de lucros aos sócios acima dos limites previstos na legislação, existe a obrigatoriedade de manutenção de escrituração contábil por essas pessoas jurídicas.

LUCROS EXCEDENTES. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. LIVRO DIÁRIO.

São tributáveis os lucros distribuídos a sócio de pessoa jurídica, quando tais valores excederem o lucro apurado com base na escrituração contábil, sendo que

a apuração do lucro contábil pressupõe, necessariamente, a escrituração do livro Diário.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS APÓS A SAÍDA DO QUADRO SOCIETÁRIO DA EMPRESA. LUCROS E DIVIDENDOS. ISENÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Consideram-se tributáveis os rendimentos recebidos de pessoa jurídica após o Contribuinte ter saído de seu quadro societário, dando plena e irrevogável quitação, não se cogitando da isenção aplicável aos lucros e dividendos. (Número da decisão: 2101-002.808)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ACIMA DO LIMITE DE ISENÇÃO. PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO.

É tributável a parcela dos rendimentos pagos, a título de distribuição de lucros, a sócio de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, que exceder à diferença entre o lucro presumido e o relativo ao IRPJ, a menos que fique demonstrado, por meio de escrituração 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.

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. (Número da decisão: 2202-011.127)

Conclusão

Por todo o exposto, rejeito a preliminar e no mérito nego provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital