



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.721834/2014-71
ACÓRDÃO	2101-003.618 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROBERTO RAMOS DE CAMPOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. AUSÊNCIA DE INOVAÇÃO.

O aprofundamento das razões constantes do lançamento fiscal por parte do julgador de primeira instância não se consubstancia inovação ou alteração de critério jurídico aptos a motivar a nulidade do Acórdão da DRJ.

TRIBUTAÇÃO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS.

A ausência de comprovação da natureza dos rendimentos classificados como isentos na Declaração de Ajuste Anual enseja o lançamento do imposto de renda correspondente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – 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 (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Roberto Ramos De Campos em face do Acórdão nº 16-82.024, prolatado pela 15ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), em sessão realizada em 05 de abril de 2018, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração.

O Auto de Infração, relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) dos anos-calendário de 2010 e 2011, exige o crédito tributário de R\$ 74.159,84 (setenta e quatro mil, cento e cinquenta e nove reais e oitenta e quatro centavos) a título de imposto, acrescido dos correspondentes juros de mora e multa de ofício.

A autuação fiscal fundamenta-se na classificação indevida de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, tendo o contribuinte: (i) no ano-calendário 2010, deixado de declarar rendimentos tributáveis no valor de R\$ 58.664,24 (cinquenta e oito mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e vinte e quatro centavos) recebidos da empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA, CNPJ 10.209.830/0001-87; e (ii) no ano-calendário 2011, declarado como rendimentos isentos e não tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) referente ao exercício de 2012, ano-calendário de 2011, o montante de R\$ 270.720,29 (duzentos e setenta mil, setecentos e vinte reais e vinte e nove centavos), recebidos da mesma empresa, a título de distribuição de lucros.

Do Termo de Verificação Fiscal consta, em síntese, que em maio de 2011 firmou-se Instrumento Particular de Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças envolvendo a Grêmio Prudente Futebol Ltda, atualmente designada Grêmio Barueri Futebol Ltda. Nos termos da cláusula 1.18 do referido contrato, os vendedores declararam que a sociedade seria transferida aos compradores sem qualquer quantia em dinheiro e/ou aplicação financeira. Como meio de cumprir a referida cláusula contratual, o Grêmio Barueri transferiu a seus sócios, a título de distribuição de lucros, os valores que detinha em caixa.

Apurou a autoridade fiscal que a empresa Grêmio Barueri Futebol Ltda distribuiu lucros apurados no 1º trimestre de 2011, em 16/05/2011, por ocasião da venda societária da empresa, conforme alteração contratual registrada na JUCESP em 17/05/2011 (Protocolo 0.451.916/11-6). Em procedimento fiscal realizado na empresa, verificou-se que o resultado foi apurado pelo Lucro Real, porém não foi tributado, tendo o representante legal informado que, em função de se tratar de clube de futebol, sua receita estaria isenta de tributação conforme prevê a Lei 11.345/2006.

O Termo de Verificação Fiscal demonstra, mediante análise da escrituração contábil da empresa, que os valores recebidos pelo contribuinte apresentavam as seguintes características:

Quanto ao ano-calendário 2010:

Verificou-se que o Recorrente não informou quaisquer rendimentos, tributáveis ou isentos, recebidos da empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF), relativa ao ano calendário 2010 (DIRPF 2011).

Em consulta à Escrituração Contábil Digital - ECD da empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA, verificou-se que não houve distribuição de lucros no ano calendário de 2010, encerrado com **prejuízo de R\$ 760.391,48**, nem reserva de lucros que pudessem amparar o recebimento de lucros nesse período.

O contribuinte alegou ter recebido R\$ 68.817,80 no ano calendário de 2010, tendo juntado como comprovação cópia dos lançamentos efetuados na Conta Razão "112030006 - ROBERTO R. CAMPOS" da empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA.

Verificou-se, no entanto, que o contribuinte juntou cópias de comprovantes apenas para parte dos valores depositados em sua conta corrente. Em função do exposto, a fiscalização considerou como rendimentos tributáveis apenas os valores para os quais o contribuinte apresentou a comprovação do efetivo recebimento, independentemente da denominação informada na escrituração contábil, totalizando R\$ 58.664,24.

Quanto ao ano-calendário 2011:

Verificou-se que o Recorrente não informou rendimentos tributáveis recebidos da empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) relativa ao ano calendário 2011 (DIRPF 2012).

Em atendimento às intimações, informou ter recebido R\$ 180.000,00 em sua conta bancária e R\$ 90.720,29 em ativos e direitos, a título de distribuição de lucros do 1º trimestre/2011 da empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA, que foram declarados como rendimentos isentos e não tributáveis em sua DIRPF.

A fiscalização considerou ambos os valores como rendimentos tributáveis, recebidos respectivamente em 12/05/2011 (data da transferência bancária) e em 16/05/2011 (data do lançamento contábil da venda societária em que se efetivou o recebimento dos ativos e direitos).

A fiscalização concluiu que os valores não poderiam ser considerados isentos, porquanto a empresa Grêmio Barueri não tributou seu resultado na pessoa jurídica, em razão da isenção prevista no art. 13 da Lei 11.345/2006 e não havia comprovação dos lucros.

O Recorrente apresentou impugnação alegando, em síntese, que: (i) pessoa jurídica que goza de isenção continua sendo "tributada com base no lucro real" para fins do art. 10 da Lei 9.249/95, pois a isenção não altera o regime de apuração; (ii) a expressão "tributada com base no

lucro real" refere-se ao regime de apuração, e não ao recolhimento efetivo do tributo; (iii) não há previsão legal que condicione a isenção do art. 10 à prévia tributação do lucro; (iv) a IN SRF 11/96 prevê que pessoas jurídicas isentas são obrigadas ao regime de lucro real; (v) o art. 48 da IN SRF 93/97 permite distribuição de lucro superior à base tributável no lucro presumido, demonstrando que não há exigência de prévia tributação.

A 15ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente, mantendo integralmente o crédito tributário, nos termos do Acórdão nº 16-82.024, em sessão realizada em 05 de abril de 2018, sob a relatoria da Auditora-Fiscal Alessandra Fabíola Avelino de Aquino.

O acórdão recorrido fundamentou-se, em síntese, nos seguintes argumentos: (i) a ratio legis do art. 10 da Lei 9.249/95 é evitar onerosidade tributária excessiva decorrente de bitributação econômica, pressupondo que o lucro já foi tributado na pessoa jurídica; (ii) lucros distribuídos sem tributação prévia na pessoa jurídica não são alcançados pela isenção; (iii) estender a isenção a lucros não tributados implicaria ampliar indevidamente norma isencional e violar o princípio da isonomia; (iv) o Acórdão CSRF/04-00.277 do CARF estabelece que "o lucro que enseja isenção aos sócios é aquele já tributado no âmbito da empresa produtora do resultado"; (v) subsidiariamente, não houve comprovação adequada da origem isenta dos lucros distribuídos, tendo sido o contribuinte intimado a apresentar documentação comprobatória sem que constasse tal comprovação nos autos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS.

É cabível o lançamento quando comprovado que são tributáveis os rendimentos auferidos pelo contribuinte, classificados na DIRPF indevidamente como rendimentos isentos.

Cientificado do acórdão da DRJ/SPO, o Recorrente interpôs recurso voluntário reiterando os argumentos apresentados na impugnação, requerendo seja declarada a nulidade da decisão de instância administrativa ou, superada a preliminar, seja dado provimento para cancelar o lançamento de ofício, extinguindo o crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator

1. Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende integralmente aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Assim, o recurso voluntário deve ser conhecido.

2. Preliminar - Da alegada nulidade por inovação processual

O recorrente alega nulidade da decisão de primeira instância, sustentando que teria havido inovação processual com supressão de instância. Argumenta que o Auto de Infração se fundamentou exclusivamente na ausência de tributação do lucro distribuído pela pessoa jurídica isenta, enquanto a decisão recorrida teria inovado ao questionar a própria existência fática do lucro em 2010 e a comprovação dos valores em 2011.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 48-55) é expresso ao abordar a questão sob dois fundamentos autônomos: (i) a ausência de tributação na pessoa jurídica e (ii) ausência de comprovação dos lucros distribuídos.

No que tange ao ano-calendário 2010, o TVF consigna expressamente:

“Em consulta à Escrituração Contábil Digital - ECD da empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA., verificamos que não houve distribuição de lucros no ano calendário de 2010, encerrado com prejuízo de R\$760.391,48, nem reserva de lucros que pudessem amparar o recebimento de lucros nesse período. (...)”

Verificamos, no entanto, que o CONTRIBUINTE juntou cópias de comprovantes apenas para parte dos valores depositados em sua conta corrente. (...)”

Em função do exposto, esta fiscalização considera como rendimentos tributáveis apenas os valores para os quais o CONTRIBUINTE apresentou a comprovação do efetivo recebimento, independentemente da denominação informada na escrituração contábil.”

No que tange ao ano-calendário 2011, o TVF questiona expressamente tanto a questão da tributação prévia quanto a comprovação:

“Considerando que o CONTRIBUINTE apesar de não ter apresentado o comprovante do ingresso, admitiu ter recebido R\$90.720,29 na forma de ativos e direitos. (...)”

Considerando que o art. 38 do Regulamento de Imposto de Renda - R.I.R (Decreto nº 3.000/99) determina que a incidência da tributação independe da denominação dos rendimentos.”

O acórdão recorrido, por sua vez, repetiu os fundamentos do relatório fiscal:

“O impugnante advoga a isenção de imposto para a distribuição de lucros em questão, com base apenas no nomen dividendos inscrito no referido artigo 10, sem levar em conta o contexto significativo do comando legal. O impugnante não leva em conta a norma aí implícita que determina que se o lucro originário não foi tributado, os valores dele extraídos e distribuídos não podem ser isentos de imposto. Para ser isento, não basta ao dividendo ser denominado como tal pelas normas societárias, deve ter origem em lucro anteriormente tributado. E o

reconhecimento de isenção nesse caso implicaria estender indevidamente o alcance da norma isencional, que é direcionada a empresa (pessoa jurídica) e não as pessoas dos sócios (pessoa física). Ter-se-ia, ainda, ofensa ao princípio da isonomia, visto que somente determinadas pessoas físicas teriam tratamentos diferenciados frente à obtenção de rendimentos livres de qualquer tributação, sem norma legal que autorizasse. (...)

Assim, ao contrário do alegado pelo impugnante, o artigo 10, da Lei 9.249/95, concedeu isenção apenas para dividendos extraídos de lucro tributado. Continuam, desta forma, sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte as distribuições de valores a título de dividendos, bonificações em dinheiro, e outros interesses, extraídos de lucros não tributados. (...)

Assim, para a distribuição de lucros, torna-se crucial a comprovação da existência de lucros na contabilidade de acordo com as normas legais, caso contrário se estaria abrindo um caminho para que rendimentos sujeitos à tributação pudessem ser declarados como isentos, burlando, assim, a cobrança do imposto.

Logo, a apuração de lucros deve estar cercada de elementos seguros de provas que demonstrem, de forma cabal e inequívoca, a efetividade das operações com a apresentação da escrituração contábil da empresa.

Contudo, embora o contribuinte tenha sido intimado através do Termo de Início do Procedimento Fiscal, em 07/04/2014, conforme relato fiscal (fl.48), a apresentar documentação comprobatória da efetiva disponibilidade dos lucros distribuídos pela empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA, não consta essa comprovação nos autos para análise.

Portanto, ainda que o lucro pudesse ser distribuído de forma isenta ao contribuinte, o que não é o caso, não resta comprovado nos autos que o valor declarado pelo contribuinte se refere ao lucro efetivamente isento da empresa.”

Como se vê da leitura do termo de verificação fiscal, a decisão de primeira instância não inovou. Limitou-se a analisar ambos os fundamentos constantes do lançamento original.

Ademais, cumpre esclarecer que o aprofundamento das razões constantes do lançamento fiscal por parte do julgador de primeira instância não se consubstancia inovação ou alteração de critério jurídico aptos a motivar a nulidade do Acórdão da DRJ.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade.

3. Mérito

3.1. Da Interpretação do art. 10 da Lei nº 9.249/95

O recorrente sustenta extensa argumentação sobre a interpretação da expressão “pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real” constante do art. 10 da Lei nº 9.249/95.

Antes de enfrentar especificamente esse ponto, convém analisar a estrutura completa do dispositivo para identificar todos os requisitos legais da isenção. O caput do art. 10 assim dispõe:

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.

Da análise sintática do dispositivo, extraem-se os seguintes requisitos cumulativos para fruição da isenção:

Quanto ao objeto distribuído:

- Devem ser “lucros ou dividendos”
- “Calculados com base nos resultados apurados”
- Apurados “a partir do mês de janeiro de 1996”

Quanto à forma de disponibilização:

- “Pagos ou creditados”

Quanto ao sujeito que distribui:

- “Pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado”

Quanto ao efeito:

- Não incidência do imposto de renda na fonte
- Não integração na base de cálculo do beneficiário

O art. 14, IV, da Lei nº 9.718/98 estabelece que estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas “que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto”.

A isenção, nos termos do art. 175 do CTN, é modalidade de exclusão do crédito tributário, pressupondo a ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária – posição adotada tanto pelo STF (RE nº 97.455-5/RS, RE nº 97.482/RS, RE nº 204.062-2/ES, ADI nº 286-4/RO) quanto pelo STJ (REsp nº 1.968.755/PR), não obstante críticas doutrinárias.

Assim, ainda a pessoa jurídica isenta do IRPJ é “tributada” com base no lucro real, enquadrando-se na previsão do art. 10 da Lei nº 9.249/95. Ocorre que a partir do momento em que o legislador concede uma isenção total ou parcial do IRPJ, a fruição do benefício fiscal, geralmente, fica condicionada a não distribuição dos valores para os sócios, como por exemplo é o caso do benefício da Zona Franca de Manaus (“lucro da exploração”), que não pode ser distribuído aos sócios nos termos do art. 19, §3º do Decreto-Lei nº 1.598/77.

No caso dos clubes de futebol, também existe vedação legal específica. O art. 13 da Lei 11.345/2006 remete ao art. 15 da Lei 9.532/97, que por sua vez remete ao art. 12 da mesma lei. O art. 12, §3º estabelece que entidade sem fins lucrativos deve “destinar referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”.

O art. 13 da Lei nº 11.345/2006 estabeleceu regime transitório de isenção aos clubes de futebol que se constituíssem como sociedades empresárias, assegurando-lhes, por cinco anos, “o regime de que tratam o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e os arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001”.

A Lei nº 9.532/97, em seu art. 15, considera isentas determinadas instituições de caráter recreativo que prestem serviços sem fins lucrativos, estabelecendo em seu § 3º que a isenção pressupõe observância aos requisitos do art. 12, §§ 2º e 3º da mesma lei.

O art. 12, § 2º, alínea b, da Lei nº 9.532/97 exige que a entidade beneficiária “aplique integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais”.

Por sua vez, o § 3º do mesmo artigo fornece o conceito legal de "entidade sem fins lucrativos": “Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.”

A vedação não consiste em proibição de apuração de superávit contábil, mas sim em **obrigação de destinação específica** do resultado positivo. A entidade pode apresentar superávit para garantir sua sustentabilidade financeira, o que a legislação veda é a **apropriação privada** desse superávit pelos sócios ou dirigentes, exigindo sua **integral reinvestimento** nos objetivos institucionais.

Essa exigência constitui a **contrapartida** do benefício fiscal concedido: a sociedade deixa de recolher IRPJ e CSLL sobre suas atividades desportivas, mas em compensação deve reinvestir integralmente os resultados no desenvolvimento do futebol profissional.

Crucial notar que o art. 13-A da Lei nº 11.345/2006, incluído pela Lei nº 11.505/2007, estabeleceu importante limitação ao regime de isenção:

Art. 13-A - O disposto no art. 13 desta Lei aplica-se **apenas às atividades diretamente relacionadas com a manutenção e administração de equipe profissional de futebol, não se estendendo às outras atividades econômicas exercidas pelas referidas sociedades empresariais beneficiárias.**

Nesse ponto, cumpre registrar que esse fundamento foi expressamente utilizado no Termo de Verificação Fiscal, conforme fls. 50/51.

Dessa estrutura normativa decorre que a distribuição de lucros por clube de futebol organizado como sociedade empresária, para ser considerada lícita e gerar os efeitos do art. 10 da Lei nº 9.249/95, pressupõe a comprovação cumulativa de que: (i) exercício efetivo de atividades econômicas não relacionadas ao futebol profissional, passíveis de tributação normal pelo IRPJ/CSLL; (ii) segregação contábil rigorosa entre receitas, despesas e resultados de atividades desportivas (isentas) e de outras atividades econômicas (tributadas); (iii) escrituração contábil completa e regular, nos termos do art. 12, § 2º, alínea c da Lei nº 9.532/97, que assegure a

rastreabilidade da origem dos valores distribuídos; (iv) apuração regular do lucro real, com tributação efetiva (IRPJ e CSLL) sobre os resultados das atividades não-desportivas; e (v) comprovação documental de que os valores distribuídos aos sócios originaram-se exclusivamente dos lucros apurados nas atividades tributadas, e não das atividades isentas.

Para que tal classificação se sustentasse juridicamente, seria necessária a comprovação de que:

- i. A entidade exercia, de fato, atividades econômicas **não relacionadas ao futebol profissional**, passíveis de tributação normal;
- ii. Mantinha escrituração contábil segregada, permitindo identificar com precisão os resultados de cada atividade;
- iii. Recolheu regularmente IRPJ e CSLL sobre os lucros das atividades não-desportivas;
- iv. Os valores efetivamente distribuídos ao contribuinte **originaram-se exclusivamente** dessas atividades tributadas.

Ocorre que, conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 50-56), a empresa:

- a) Apurou seu resultado pelo lucro real, **mas não declarou nem recolheu IRPJ**, invocando integralmente a isenção do art. 13 da Lei 11.345/06;
- b) Não apresentou segregação contábil entre atividades desportivas e não-desportivas;
- c) Diversos depósitos realizados ao contribuinte **sequer constavam da escrituração contábil** da empresa;
- d) Intimado formalmente em 07/04/2014 a comprovar a efetiva disponibilidade e origem tributada dos lucros distribuídos, **não apresentou a documentação requerida**.

Portanto, o recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar que havia lucro, não vinculado à atividade econômica não relacionada ao futebol profissional, a ser distribuído. Dessa forma, deve ser negado provimento ao recurso voluntário do recorrente.

De todo modo, a controvérsia ainda merece alguns outros apontamentos para que não restem dúvidas quanto a correção do lançamento fiscal.

O art. 10 da Lei nº 9.249/95 exige que os lucros ou dividendos sejam “calculados com base nos resultados apurados”, estabelecendo que a comprovação do lucro passível de distribuição com isenção depende de escrituração contábil regular.

Analisando o Termo de Verificação Fiscal (fls. 48-55), constata-se que os valores autuados apresentam graves irregularidades quanto à comprovação e à própria natureza jurídica.

a) Ano-calendário 2010 - R\$ 58.664,24

O Termo de Verificação Fiscal identifica que o Recorrente não declarou quaisquer rendimentos recebidos da empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA em sua DIRPF nº 08/16.697.806, relativa ao ano calendário 2010.

Embora o Recorrente alegasse ter recebido R\$ 68.817,80 no ano calendário de 2010, apresentou cópias de comprovantes apenas para parte dos valores, totalizando R\$ 58.664,24.

A questão crucial, contudo, não reside apenas na comprovação parcial dos depósitos, mas na **absoluta impossibilidade jurídica de caracterização desses valores como “distribuição de lucros”**.

A Escrituração Contábil Digital da empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA demonstra que o ano calendário de 2010 encerrou-se com **prejuízo de R\$ 760.391,48, inexistindo reservas de lucros de exercícios anteriores que pudessem amparar qualquer distribuição**.

A Instrução Normativa SRF nº 93/97 estabelece em seu art. 48, § 4º:

§ 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.

Ademais, o mesmo dispositivo, em seu § 8º, prevê:

§ 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.

No caso concreto, sequer houve lucro a ser distribuído. O que se verifica é a realização de depósitos bancários ao sócio por empresa que apresentava resultado negativo.

A ausência de lucro contábil afasta completamente a possibilidade de aplicação da isenção do art. 10 da Lei nº 9.249/95, que pressupõe a existência de "lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados".

Valores transferidos ao sócio em exercício com prejuízo fiscal, ainda que eventualmente denominados "adiantamentos para futura distribuição de lucros", configuram rendimentos tributáveis sujeitos à tabela progressiva, nos termos dos artigos 38 e 639 do Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

Art. 639. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, quaisquer outros rendimentos pagos por pessoa jurídica a pessoa física,

para os quais não haja incidência específica e não estejam incluídos entre aqueles tributados exclusivamente na fonte (Lei nº 7.713/88, arts. 3º, § 4º, e 7º, II).

Assim, ainda que superada a discussão sobre a interpretação do art. 10 da Lei nº 9.249/95 em relação a pessoas jurídicas isentas, os valores recebidos em 2010 não poderiam, em hipótese alguma, ser considerados "distribuição de lucros" passível de isenção, por absoluta inexistência de lucro a ser distribuído.

b) Ano-calendário 2011 - R\$ 270.720,29

Os valores relativos ao ano-calendário 2011 decompõem-se em duas parcelas distintas, cada qual com problemas probatórios específicos.

b.1) R\$ 180.000,00 - Transferência bancária

Este foi o único valor que constou expressamente na escrituração contábil da empresa como "ANTECIPAÇÃO A TÍTULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS" (lançamento de 12/05/2011).

Todavia, a mera escrituração formal como "distribuição de lucros" **não é suficiente** para caracterizar a isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95, sendo necessária a comprovação de requisitos adicionais específicos ao caso de clubes de futebol organizados como sociedades empresárias.

Conforme tratado anteriormente, a isenção do IRPJ "aplica-se apenas às atividades diretamente relacionadas com a manutenção e administração de equipe profissional de futebol, não se estendendo às outras atividades econômicas" exercidas pela sociedade. Não sendo possível distribuir os valores isentos de IRPJ para os sócios, como se lucro fosse.

Novamente, a pessoa jurídica deixa de recolher IRPJ sobre atividades desportivas, mas em compensação deve reinvestir integralmente os resultados na atividade de futebol, sendo vedada a distribuição aos sócios.

Assim, para que valores possam ser distribuídos com isenção na pessoa física do sócio, é indispensável comprovar que a empresa exercia efetivamente "outras atividades econômicas" não relacionadas ao futebol profissional, que tais atividades eram tributadas normalmente pelo IRPJ sem fruição da isenção, que a escrituração contábil segregava claramente os resultados das atividades isentas e das atividades tributadas, e que os valores distribuídos originaram-se exclusivamente dos lucros apurados nas atividades tributadas.

No caso concreto, intimado formalmente em 07/04/2014 para apresentar a documentação comprobatória da efetiva disponibilidade dos lucros distribuídos pela empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA, porém o recorrente não realizou tal comprovação, conforme descrito no TVF (fls. 48 e 49).

Na ausência dessas comprovações, não é possível afirmar que os valores distribuídos provêm de atividades tributadas. Considerando que a atividade preponderante da empresa era o futebol profissional (atividade isenta), e inexistindo prova em contrário, presume-

se que os lucros distribuídos se originaram dessa atividade, sujeitando-se, portanto, à vedação do art. 19, § 3º do Decreto-Lei nº 1.598/77.

A isenção tributária constitui exceção à regra geral de tributação e deve ser interpretada "literalmente" (art. 111, II do CTN), cabendo ao contribuinte o ônus da prova quanto ao preenchimento de todos os requisitos legais. Não demonstrados os pressupostos específicos aplicáveis ao caso, não se reconhece a isenção pretendida.

b.2) R\$ 90.720,29 - "Ativos e direitos"

O TVF menciona que esse valor de R\$ 90.720,29 se refere a "ativos e direitos" recebidos pelo contribuinte em 16/05/2011, por ocasião da venda societária.

Não há nos autos qualquer especificação sobre quais seriam esses "ativos e direitos", tampouco documentação que demonstre efetivamente a transferência e o valor correspondente.

A ausência de especificação adequada configura problema probatório que, por si só, inviabiliza o reconhecimento da isenção.

O recorrente limitou-se a fazer a alegação sem apresentar qualquer documentação que comprovasse: (i) quais bens teriam sido transferidos; (ii) os valores atribuídos a cada bem; (iii) a existência de lucros apurados na segunda empresa que justificassem a distribuição; (iv) o registro contábil da operação em ambas as pessoas jurídicas.

Mesmo que houvesse comprovação documental, a natureza jurídica dessa operação não se enquadraria como "distribuição de lucros" nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249/95. A transferência de bens do ativo imobilizado configura dação em pagamento ou distribuição in natura, operações que possuem tratamento tributário específico, notadamente quanto à apuração de ganho de capital pela pessoa jurídica alienante.

A isenção do art. 10 refere-se a "lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados", pressupondo distribuição em dinheiro ou crédito regular. A entrega de bens patrimoniais não se subsume ao conceito legal de "dividendos calculados", tratando-se de operação diversa que demandaria comprovação ainda mais rigorosa quanto ao valor justo dos bens transferidos e à regularidade da operação societária.

Por fim, registre-se que este valor foi omitido da DIRPF do contribuinte, configurando inconsistência adicional que reforça a ausência de regularidade na operação.

Sem razão o recorrente.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto

DOCUMENTO VALIDADO