



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.721836/2014-60
ACÓRDÃO	2101-003.625 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCOS ANTONIO MONTEIRO DE ALMEIDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 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 Marcos Antonio Monteiro De Almeida em face do Acórdão nº 16-82.026, 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) do ano-calendário de 2011, exige o crédito tributário de R\$ 100.739,95 (cem mil, setecentos e trinta e nove reais e noventa e cinco centavos) a título de imposto, acrescido dos correspondentes juros de mora e multa de ofício, totalizando, à época da lavratura, o montante de R\$ 366.420,22 (trezentos e sessenta e seis mil, quatrocentos e vinte reais e vinte e dois centavos), calculados até 31/05/2016.

A autuação fiscal fundamenta-se na classificação indevida de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, tendo o contribuinte 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\$ 396.095,29 (trezentos e noventa e seis mil, noventa e cinco reais e vinte e nove centavos), recebidos da empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA, CNPJ 10.209.830/0001-87, a título de distribuição de lucros.

Do Termo de Verificação Fiscal consta, em síntese, que em maio de 2011 o Recorrente firmou Instrumento Particular de Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças com 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 tabela comparativa, que os valores informados pelo contribuinte como "distribuição de lucros" apresentavam, na escrituração contábil da empresa, as seguintes naturezas distintas:

a) **Pro-labore** (R\$ 1.253,90 + R\$ 1.285,05 + R\$ 485,50 = **R\$ 3.024,45**), escriturado como "PAGTO. PRO-LABORE";

b) **Reembolso de despesas** (R\$ 477,75), escriturado como "PAGTO. REEMB DR MARCOS - RELATÓRIO";

c) **Intermediação de atleta** (R\$ 7.000,00), escriturado como "PAGTO. DOC NECO SPORT - INTERMEDIÇÃO ATLETA DANIEL AMORA";

d) **Antecipação a título de distribuição de lucros** (R\$ 180.000,00), efetivamente escriturado como tal;

e) **Valores não escriturados** na contabilidade da empresa (R\$ 17.348,84 + R\$ 16.895,84 + R\$ 7.063,84 + R\$ 72.000,00 + R\$ 27.500,00 = R\$ 140.808,52);

f) **Bens do Ativo Imobilizado** (R\$ 63.200,00), admitidos pelo contribuinte, mas não especificados nem comprovados.

A fiscalização concluiu que, mesmo o único valor escriturado como distribuição de lucros (R\$ 180.000,00), não poderia ser considerado isento, 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 comprovou a existência de 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 16-82.026, 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. Veja-se a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 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 2011.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 50-56) 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 entanto, a empresa, ao distribuir lucro aos seus sócios, deveria tê-lo submetido à retenção na fonte, uma vez que não houve tributação pelo imposto de renda na pessoa jurídica

A regra atualmente em vigor dispõe que os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou

jurídica domiciliado no país ou no exterior, desde que tenha havido tributação da pessoa jurídica.

O TVF relaciona detalhadamente os valores declarados como lucros isentos (R\$ 396.095,29), discriminando:

- Pro-labore: R\$ 3.024,45
- Intermediação de atleta: R\$ 7.000,00
- Antecipação de distribuição de lucros: R\$ 180.000,00
- Depósitos não contabilizados: R\$ 140.808,52
- Bens do ativo imobilizado: R\$ 63.200,00

O TVF questiona expressamente a natureza e a comprovação desses valores, consignando que apenas R\$ 180.000,00 estavam escriturados como antecipação de lucros, enquanto os demais apresentavam irregularidades quanto à qualificação ou ausência de suporte contábil.

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.

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 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. 52/53.

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.

No caso dos autos, verifica-se que o contribuinte recebeu da GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA valores declarados como "lucros distribuídos", classificando-os como rendimentos isentos em sua Declaração de Ajuste Anual.

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.

Analisando o Termo de Verificação Fiscal (fls. 50-56), constata-se que o valor de R\$ 396.095,29 declarados como lucros isentos pelo recorrente, teve diferentes lançamentos na contabilidade do Grêmio Barueri Futebol LTDA.:

Verificamos, no entanto, que os valores recebidos foram identificados de forma diversa na contabilidade da empresa, conforme a seguir demonstramos.

INFORMADO PELO CONTRIBUINTE			VERIFICADO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL DA EMPRESA
DATA	EXTRATO BANCÁRIO	VALOR	
16/02/2011	PGTO DESPESAS VIAGEM	477,75	PAGTO. REEMB.DR.MARCOS CONF. RELATORIO
28/02/2011	PGTO DESPESAS VIAGEM	1.253,90	PAGTO. PRO-LABORE REF 02/2011 -
28/02/2011	PGTO DESPESAS VIAGEM	17.348,84	NÃO CONTABILIZADO
31/03/2011	PGTO FORNECEDORES	1.285,05	PAGTO. PRO-LABORE REF 03/2011 - DÉBITO
31/03/2011	PGTO FORNECEDORES	16.895,84	NÃO CONTABILIZADO
29/04/2011	PGTO DESPESAS VIAGEM	485,50	PAGTO.PRO-LABORE REF 04/2011 - DÉBITO
29/04/2011	PGTO DESPESAS VIAGEM	7.063,84	NÃO CONTABILIZADO
11/05/2011	PGTO FORNECEDORES	285,72	PAGTO. REEMB.DR.MARCOS CONF. RELATORIO
12/05/2011	PGTO FORNECEDORES	180.000,00	PAGTO. ANTECIPAÇÃO A TITULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS
12/05/2011	PGTO FORNECEDORES	7.000,00	PAGTO. DOC NECO SPORT ASSESSORIA - INTERMEDIÇÃO ATLETA DANIEL AMORA - DÉBITO
13/05/2011	DEPÓSITO EM CHEQUE	72.000,00	NÃO CONTABILIZADO
30/05/2011	DEPÓSITO EM DINHEIRO	27.500,00	NÃO CONTABILIZADO
TOTAL		331.596,44	

O Auditor Fiscal completa que o recorrente “comprovou ter recebido R\$ 331.596,44 em sua conta bancária e o restante em bens do Ativo Imobilizado (R\$ 63.200,00)”, o que perfaz o montante reclassificado pela fiscalização no total de R\$ 396.095,26.

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.

Conforme identificado pela autoridade fiscal, o Grêmio Barueri Futebol LTDA não atendeu aos requisitos previstos na legislação tributária para que os valores distribuídos pudessem ser qualificados como lucros isentos, conforme será analisado de forma pormenorizada a seguir:

a) R\$ 3.024,45 - Pro-labore

A escrituração contábil da empresa identifica expressamente esse valor como "PRO-LABORE", ou seja, remuneração pela prestação de serviços administrativos.

O próprio § 5º do art. 10 da Lei nº 9.249/95 exclui expressamente o pro-labore da isenção aplicável a lucros e dividendos:

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

A Instrução Normativa SRF nº 93/97 reproduz essa vedação em seu § 5º. Assim, ainda que houvesse dúvida sobre a natureza do pagamento, a própria legislação afasta categoricamente a possibilidade de aplicação da isenção a valores dessa natureza.

Por óbvio, tal rubrica não pode ser considerada como lucro e, assim, isento do IRPF.

b) R\$ 7.000,00 - Intermediação de Atleta (Neco Sport)

A escrituração contábil da empresa indica que esse valor se refere a pagamento efetuado a terceiro (Neco Sport) por serviços de intermediação de atleta.

Trata-se, portanto, de despesa operacional da pessoa jurídica com prestação de serviços de terceiros, e não de distribuição de lucros ao sócio. O fato de o valor ter sido classificado indevidamente pelo contribuinte como lucro isento não altera sua natureza jurídica.

Distribuição de lucros pressupõe transferência de resultados apurados ao patrimônio dos sócios. Pagamento a terceiro, ainda que eventualmente realizado em benefício de sócio, não se confunde com distribuição de lucros e não se beneficia da isenção do art. 10 da Lei nº 9.249/95.

c) R\$ 140.808,52 - Depósitos não Contabilizados

O TVF identifica cinco depósitos realizados na conta bancária do contribuinte que não possuem qualquer registro na escrituração contábil da pessoa jurídica.

A ausência de escrituração impede que tais valores sejam considerados "lucros calculados com base nos resultados apurados", conforme exige o caput do art. 10 da Lei nº 9.249/95.

A Instrução Normativa SRF nº 93/97, nos §§ 7º e 8º acima transcritos, é expressa ao condicionar a isenção à comprovação mediante escrituração contábil regular.

Valores não escriturados, ainda que efetivamente depositados, não podem ser considerados "lucros apurados em balanço" para fins de fruição da isenção. A exigência de escrituração não é mera formalidade, mas pressuposto essencial para verificação da regularidade da distribuição e da própria existência do lucro.

Na ausência de escrituração, tais depósitos configuram rendimentos de origem não comprovada, aos quais se aplica a presunção legal de omissão de receita ou rendimento tributável, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

d) R\$ 63.200,00 - Bens do Ativo Imobilizado

Quanto aos "bens do ativo imobilizado" recebidos pelo recorrente, após intimação pela autoridade fiscal o recorrente "apresentou carta na qual alegou ter-se equivocado quando indicou o valor recebido da GRÊMIO TALENTOS E REPRESENTAÇÕES LTDA, CNPJ 10.857.024/0001-15, como sendo originário da distribuição de lucros da empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA, CNPJ 10.209.830/0001-87. Alegou ainda que, o valor do lucro correspondente a essa parcela foi, na verdade, distribuído "mediante a entrega de bens de Ativo Imobilizado da Grêmio Barueri". O CONTRIBUINTE apenas fez a afirmação, sem prestar outros esclarecimentos.

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.

e) R\$ 180.000,00 - Antecipação de Distribuição de Lucros

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.

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.

4. Conclusão

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

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto

