



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16004.720302/2012-40
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.878 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente SILVIO AMADEU NASSAR PARDO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

Não há que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão fundamentada explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. A despeito da apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente a sua convicção, conforme determina o Decreto 70.235/1972, ao dispor na Seção VI acerca do julgamento de primeira instância.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há falar em cerceamento do direito de defesa, se o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem o Auto de Infração contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto n° 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

JUNTADA DE DOCUMENTO APÓS O RECURSO.

De acordo com o art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar. O § 4º do art. 16, por sua vez, estabelece que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. É possível o deferimento do pedido para apresentação de provas após o prazo para impugnação quando comprovada a ocorrência de hipótese normativa que faculte tal permissão.

PRELIMINAR DE NULIDADE. SIGILO BANCÁRIO.

O acesso às informações obtidas junto às instituições financeiras pela autoridade fiscal independe de autorização judicial, não implicando quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais.

SIGILO BANCÁRIO. DECISÃO DO STF. REPERCUSSÃO GERAL.

O Supremo Tribunal Federal já definiu a questão em sede de Repercussão Geral no RE nº 601.314, e consolidou a tese: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realize a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. Nos termos do art. 62, do Anexo II, do RICARF, tal decisão deve ser repetida por esse Conselho.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDOS DE CONEXÃO E SOBRESTAMENTO.

De acordo com o art. 6º, §2º, do RICARF, para que possa ser deferida a conexão, os processos devem ser de competência da mesma Seção o que não ocorre no caso dos autos.

MARCHA PROCESSUAL. SOBRESTAMENTO. SOLICITAÇÃO DESCABIDA.

É incabível o sobrestamento do andamento dos autos, seja por que a legislação que regula o processo administrativo-fiscal não autoriza a pretendida suspensão do trâmite processual, seja em face do princípio da oficialidade que obriga a Administração Tributária a impulsionar o processo até sua decisão final.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009

DESPESAS DO LIVRO-CAIXA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO. GLOSA DE DEDUÇÕES.

É cabível a glosa das deduções feitas a título de despesas lançadas no Livro-Caixa quando o contribuinte não comprova ter realizado o efetivo pagamento dessas despesas.

REGISTROS CONTÁBEIS. PROVA. SE COMPROVADOS POR DOCUMENTOS HÁBEIS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se comprovados por

documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. LUCRO PRESUMIDO. LUCRO ARBITRADO.

A pessoa jurídica que houver se submetido ao regime de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado e apurar o lucro efetivo, com base na escrituração contábil, inferior àquele, poderá distribuir, sem incidência de imposto, o valor correspondente ao lucro presumido ou arbitrado, diminuído de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita. No entanto, se houver parcela de lucro excedente a este valor, esta só será isenta para o beneficiário se a empresa demonstrar, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior do que o arbitrado.

PEDIDO DE PERÍCIA. DILIGÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária, via de regra, independe da intenção do agente ou do responsável e tampouco da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato comissivo ou omissivo praticado, a exemplo da falta de recolhimento do tributo que é punida com a aplicação da multa de ofício proporcional a 75% do valor do tributo não recolhido pelo sujeito passivo.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para que o imposto seja recalculado com apuração do lucro passível de distribuição considerando o lucro arbitrado (e não o presumido), diminuído de todos os impostos e contribuições (inclusive

adicional do IR, CSLL, Cofins, PIS/Pasep) a que estiver sujeita a pessoa jurídica. Vencido o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro que negava provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar o relatório já elaborado em ocasião anterior, pela 6ª Turma da DRJ/FNS e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 5225/5239).

Pois bem. Versa o presente processo sobre Auto de Infração (fls. 5.108 a 5.125) lavrado contra o contribuinte em epígrafe, com vistas à constituição de crédito tributário referente a Imposto de Renda Pessoa Física, no valor de R\$ 588.063,87, além de multa de ofício proporcional a 75% do valor do imposto não recolhido, multa isolada de 50% sobre o valor do IRPF devido a título de carnê-leão não recolhido e juros moratórios, relativamente aos anos-calendário de 2008 e 2009.

Segundo descreve a autoridade autuante no Termo de Verificação Fiscal (fls. 5.126 a 5.133), o lançamento do imposto cumulado com os mencionados consectários legais decorreu das seguintes irregularidades:

a) Dedução indevida a título de despesas do Livro-Caixa, nos montantes de R\$ 197.534,90 e de R\$ 202.753,22, relativas, respectivamente, aos anos-calendário de 2008 e 2009, conforme evidenciado nos seguintes demonstrativos (expressos em Reais):

Ano-calendário 2008

Período	Valor
jan/08 14.929,37	jan/08 14.929,37
fev/08 15.467,35	fev/08 15.467,35
mar/08 10.223,17	mar/08 10.223,17
abr/08 5.618,52	abr/08 5.618,52
mai/08 19.911,00	mai/08 19.911,00
jun/08 7.268,47	jun/08 7.268,47
jul/08 31.711,65	jul/08 31.711,65
ago/08 19.101,86	ago/08 19.101,86
set/08 30.892,61	set/08 30.892,61
out/08 17.039,05	out/08 17.039,05

nov/08 11.493,30	nov/08 11.493,30
dez/08 13.878,55	dez/08 13.878,55
Total 197.534,90	Total 197.534,90

Ano-calendário 2009

Período	Valor
jan/09 11.721,45	jan/09 11.721,45
fev/09 11.448,83	fev/09 11.448,83
mar/09 21.954,25	mar/09 21.954,25
abr/09 17.438,09	abr/09 17.438,09
mai/09 8.525,42	mai/09 8.525,42
jun/09 16.355,98	jun/09 16.355,98
jul/09 14.327,78	jul/09 14.327,78
ago/09 24.624,76	ago/09 24.624,76
set/09 23.772,04	set/09 23.772,04
out/09 19.276,84	out/09 19.276,84
nov/09 18.274,93	nov/09 18.274,93
dez/09 15.032,85	dez/09 15.032,85
Total 202.753,22	Total 202.753,22

Mais precisamente, relata a autoridade autuante que a glosa da dedução de despesas lançadas no Livro-Caixa do fiscalizado decorreu das seguintes constatações:

I) Diversos pagamentos a profissionais autônomos, o que contraria o disposto no inciso I do artigo 6º da Lei nº 8.134, de 1990, que diz que só pode ser deduzida a remuneração de terceiros que mantenham vínculo empregatício com o contribuinte;

II) Despesas que não foram pagas pelo fiscalizado, mas sim pela pessoa jurídica PARDO ODONTOLOGIA LTDA (CNPJ n.º 02.917.572/0001-65), em cujo quadro societário o fiscalizado figura como sócio-administrador, com participação de 99% do capital social;

III) Despesas com publicidade, refeições, material de escritório, TV a cabo, entre outras, consideradas não necessárias à percepção dos rendimentos tributáveis do fiscalizado, o que contraria o disposto no inciso III do artigo 6º da Lei nº 8.134, de 1990, além da falta de comprovação por parte do fiscalizado de que tais despesas são de sua responsabilidade, e não da pessoa jurídica PARDO ODONTOLOGIA LTDA, já que as atividades da pessoa física e da pessoa jurídica se confundem e são exercidas no mesmo endereço.

b) Omissão de rendimentos tributáveis que haviam sido declarados pelo contribuinte fiscalizado como isentos por que recebidos a título de lucros distribuídos pela empresa PARDO ODONTOLOGIA LTDA, nos montantes de R\$ 842.500,04 e de R\$ 929.938,72, respectivamente, nos anos-calendário de 2008 e 2009, mas que não fazem jus à isenção do imposto de renda da pessoa física por terem excedido o lucro presumido declarado pela pessoa jurídica relativamente aos citados anos-calendário, já que referida empresa não logrou comprovar que o lucro efetivamente apurado foi superior ao lucro presumido, em virtude de falhas na escrita contábil que implicaram a sua qualificação como imprestável.

Os rendimentos tributáveis em relevo foram apurados pela fiscalização em conformidade com o demonstrativo abaixo reproduzido:

	Ano-calendário 2008	Ano-calendário 2009
Lucro distribuído declarado – DIRPF (1)	R\$ 1.200.000,00	R\$ 1.350.000,00
Lucro presumido declarado – DIPJ:	R\$ 610.875,73	R\$ 728.072,93
(-) IRPJ apurado (inclusive adicional):	- R\$ 128.718,94	- R\$ 158.800,64
(-) CSLL apurada:	- R\$ 54.978,82	- R\$ 65.808,23
(-) COFINS apurada:	- R\$ 57.269,60	- R\$ 68.550,23
(-) PIS apurado:	- R\$ 12.408,41	- R\$ 14.852,55
(=) Lucro distribuído isento (2):	R\$ 357.499,96	R\$ 420.061,28
Lucro Distribuído Tributável (1) – (2):	R\$ 842.500,04	R\$ 929.938,72

c) Falta de recolhimento do imposto de renda da pessoa física, a título de carnê-leão, o que ensejou a aplicação da multa isolada proporcional a 50% do valor do imposto de renda que deixou de ser recolhido mensalmente pelo contribuinte fiscalizado sobre rendimentos pagos por outra pessoa física.

Cientificado do lançamento, em 06/06/2012 (fls. 5.155/5.156) o contribuinte, irrisignado, juntou os documentos colacionados às fls. 5.174 a 5.192 do processo e apresentou a impugnação de fls. 5.158 a 5.173.

Após a juntada da supracitada petição impugnatória, o contribuinte, em 23/01/2015, colacionou, às fls. 5.201 a 5.222 do processo, parecer técnico contábil e novo arrazoado tecendo considerações acerca do mencionado parecer.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC (DRJ/FNS), por meio do Acórdão nº 07-37.620 (fls. 5225/5239), de 23/07/2015, cujo dispositivo considerou improcedente a Impugnação, com a manutenção do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

MARCHA PROCESSUAL. SOBRESTAMENTO. SOLICITAÇÃO DESCABIDA.

É incabível o sobrestamento do andamento dos autos, seja por que a legislação que regula o processo administrativo-fiscal não autoriza a pretendida suspensão do trâmite processual, seja em face do princípio da oficialidade que obriga a Administração Tributária a impulsionar o processo até sua decisão final.

SIGILO BANCÁRIO. OBTENÇÃO DE DADOS PELA FISCALIZAÇÃO. ALEGAÇÃO DESCONEXA COM A MATÉRIA DOS AUTOS.

É incabível a apreciação da alegação da defesa quando esta se mostra inteiramente desconexa com a matéria que constitui o objeto do processo.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. AUSÊNCIA DE MOTIVO. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de diligência que se afigura de natureza claramente postergatória, ante a existência nos autos de todos os elementos necessários à solução do litígio e, sobretudo, quando o impugnante sequer apresenta os motivos que o justifiquem.

PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO A POSTERIORI. REQUISITOS LEGAIS. NÃO PREENCHIMENTO. PRECLUSÃO.

É incabível a apreciação de documentos que não satisfazem aos requisitos legais de admissibilidade da prova documental apresentada a posteriori, quando se verifica precluído o direito de o impugnante apresentá-los em outro momento processual fora do prazo legal de defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao poder judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ACIMA DO LIMITE LEGAL.

O rendimento recebido pelo sócio a título de lucros distribuídos em valor maior do que a base de cálculo do imposto apurado segundo o regime de tributação adotado pela fonte pagadora, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, só não sofre a incidência do imposto de renda acaso a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior do que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou que tenha lucros acumulados em exercícios anteriores, não passíveis da incidência do imposto.

DESPESAS DO LIVRO-CAIXA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO. GLOSA DE DEDUÇÕES.

É cabível a glosa das deduções feitas a título de despesas lançadas no Livro-Caixa quando o contribuinte não comprova ter realizado o efetivo pagamento dessas despesas.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária, via de regra, independe da intenção do agente ou do responsável e tampouco da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato comissivo ou omissivo praticado, a exemplo da falta de

recolhimento do tributo que é punida com a aplicação da multa de ofício proporcional a 75% do valor do tributo não recolhido pelo sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Nesse sentido, cumpre repisar que a decisão *a quo* exarou os seguintes motivos e que delimitam o objeto do debate recursal:

1. É de ser rejeitada a solicitação da defesa no sentido de sobrestar ou mesmo de realizar o julgamento do presente processo em conjunto com o PAF n.º 16004.720263/2012-81, cujo objeto se refere a auto de infração por meio do qual foi exigido o imposto de renda da pessoa jurídica PARDO ODONTOLOGIA LTDA (CNPJ n.º 02.917.572/0001-65), e, bem assim, demais tributos reflexos, por falta de comprovação da origem de depósitos bancários. É que, além de serem distintos os sujeitos passivos que integram as lides tratadas nos aludidos processos, ocorre que a competência das instâncias julgadoras de processos administrativo-fiscais tem seu fundamento de validade fulcrado em diploma legal próprio, *in casu* o Decreto n.º 70.235, de 1972, e alterações posteriores, cujo artigo 25, inciso I. Não compete a este colegiado o julgamento de impugnação encaminhada contra o Auto de Infração tratado no aludido PAF n.º 13656.720280/2012-55, e cujo objeto é o lançamento de imposto de renda da pessoa jurídica PARDO ODONTOLOGIA LTDA (CNPJ n.º 02.917.572/0001-65), e, bem assim, demais tributos reflexos, por falta de comprovação da origem de depósitos bancários.
2. De outro lado, tampouco é cabível o sobrestamento do andamento dos autos, seja por que o Decreto n.º 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo-fiscal (PAF), não autoriza a pretendida suspensão do trâmite processual, seja em face do princípio da oficialidade, que obriga a Administração Tributária a impulsionar o processo até sua decisão final, a teor do disposto no art. 2º, inciso XII, da Lei nº 9.784, de 1999.
3. Tampouco pode ser acolhida a alegação da defesa alusiva a pretensa “quebra de sigilo bancário” do fiscalizado, eis que o presente lançamento sequer se encontra arrimado em documentos bancários ou em informações acerca da movimentação financeira do sujeito passivo. Trata-se, portanto, de alegação inteiramente desconexa com a matéria que constitui o objeto do processo e, por isso mesmo, não deve ser considerada.
4. Melhor sorte não cabe à solicitação da defesa no sentido de devolver os autos à repartição de origem de molde a que seja realizada nova fiscalização acerca da escrituração contábil da empresa PARDO ODONTOLOGIA LTDA, com o fito de atestar a regularidade da distribuição dos lucros feita pela citada pessoa jurídica e, bem assim, a regularidade da dedução das despesas glosadas no Livro-Caixa do contribuinte fiscalizado. A medida requerida pela defesa é claramente

postergatória, uma vez que dos autos já constam todos os elementos necessários à solução do litígio e o impugnante tampouco apresenta os motivos que a justifiquem, em razão de que indefiro o pedido com base no disposto pelos artigos 16, inciso IV, 18 e 28, todos do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei n.º 8.478, de 1993.

5. Pelo que se verifica do Termo de Verificação Fiscal (fl. 5131), as irregularidades constatadas na contabilidade da fonte pagadora e que renderam ensejo ao arbitramento do lucro foram: a falta de lançamentos contábeis relativos a parte dos depósitos nas contas bancárias da pessoa jurídica; a manutenção de conta bancária à margem da contabilidade; a contabilização de uma das contas bancárias da pessoa jurídica como conta do passivo circulante; e a contabilização da maior parte dos créditos bancários tendo como contrapartida a conta Caixa, inclusive os relativos a transferências (TED e DOC) e recebimento de duplicatas de cobrança, recursos estes que obviamente não transitaram pelo Caixa da pessoa jurídica.
6. Logo, para contestar referidas irregularidades bastaria ao impugnante, sócio-administrador da citada pessoa jurídica, com 99% do capital social, trazer aos autos, dentro do prazo legal de defesa, cópia da documentação contábil aliada a uma pertinente demonstração que refutasse os fatos imputados pela fiscalização, ônus este, aliás, que cabe ao impugnante, a teor das disposições contidas no art. 15 e no art. 16, inciso III, ambos do Decreto n.º 70.235, de 1972.
7. Todavia, o impugnante não apresentou juntamente com a petição impugnatória qualquer documento voltado à comprovação de suas alegações e só em 23/01/2015, qual seja, bem depois de expirado o prazo de trinta dias contado da ciência do Auto de Infração, ocorrida em 06/06/2012, é que foi solicitada a juntada dos documentos colacionados às fls. 5.201 a 5.222 do processo, consistentes de um laudo pericial e de novas razões de defesa encaminhadas com base no referido laudo, porém, sem que o impugnante apresentasse as razões que ensejariam a admissibilidade da prova documental apresentada a posteriori, nos termos do disposto pelo art. 16, § 4º, alíneas “a”, “b” ou “c”, do Decreto n.º 70.235, de 1972. Logo, dado que a apresentação dos referidos documentos não satisfaz quaisquer dos supracitados requisitos legais, entendo que a sua apreciação deve ser desconsiderada, visto que precluído o direito de o impugnante apresentá-los em outro momento processual fora do prazo legal de defesa.

Omissão de Rendimentos – Distribuição de Lucros

8. Quanto ao mérito do lançamento feito com base na omissão de rendimentos, melhor sorte não cabe às alegações da defesa segundo as quais a desconsideração da contabilidade da fonte pagadora teria alcançado apenas as receitas contabilizadas, mas não as despesas, e que isto não afetaria a distribuição de lucros.

9. É que, no caso dos autos, os lucros foram distribuídos pela fonte pagadora, nos anos-calendário de 2008 e 2009, em valor maior do que o lucro presumido líquido declarado nas respectivas DIPJ (fls. 4710 a 4741), hipótese em que a parcela excedente recebida pelo beneficiário só não sofre a incidência do imposto de renda acaso a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior do que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou que tenha lucros acumulados em exercícios anteriores, não passíveis da incidência do imposto, nos exatos termos das disposições contidas nos §§ 2º e 3º do art. 51 da IN SRF n.º 11, de 1996.
10. No caso em exame, a escrituração contábil da fonte pagadora, em face das irregularidades já comentadas, foi considerada imprestável pela fiscalização, de modo que, não mais gozando de credibilidade a apuração do lucro contábil escriturado pela pessoa jurídica nos exercícios em relevo, entendo ser escorreito o procedimento fiscal que considerou livre da incidência do imposto apenas a parcela do lucro que foi distribuída até o limite dos lucros presumidos, líquidos de impostos e contribuições, que, declarados pela fonte pagadora nos anos calendários de 2008 e 2009, importaram, respectivamente, nos montantes de R\$ 357.499,96 e de R\$ 420.061,28, uma vez que o impugnante não demonstra nem comprova, nos autos, a existência de lucros acumulados que, apurados em exercícios anteriores, pudessem absorver as parcelas excedentes e sujeitar-se, se fosse o caso, à tributação na forma da legislação específica, a teor do disposto no § 3º da supracitada disposição normativa.
11. Na mesma esteira, não pode ser acolhida a alegação da defesa segundo a qual a fiscalização deveria ter levado em consideração o limite do lucro arbitrado que foi apurado durante o procedimento de ofício, visto que a fonte pagadora não optou por este regime de tributação, mas sim pelo regime do lucro presumido, em razão de que considero, no ponto, que o lançamento atacado não carece de reparos.

Glosa de Despesas do Livro-Caixa

12. Quanto ao lançamento feito com base na glosa de deduções indevidas a título de despesas lançadas no Livro-Caixa do contribuinte fiscalizado, sem entrar no mérito da natureza dessas despesas, fato é que o impugnante não logrou fazer a comprovação de ter realizado o efetivo pagamento das despesas glosadas, ônus este que lhe cabe a teor da disposição contida no § 2º do art. 76 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999.
13. Malgrado o fato de ter aduzido considerações acerca da natureza das despesas que considerou indedutíveis, a autoridade autuante deixou claro no Termo de Verificação Fiscal (fls. 5.128 a 5.130) que o impugnante não comprovou ter realizado o efetivo pagamento de quaisquer das despesas glosadas e que, bem ao contrário, para algumas dessas despesas o impugnante até confirmou que o efetivo pagamento foi feito pela pessoa

jurídica PARDO ODONTOLOGIA LTDA (fls. 4.665 a 4.668), o que, de plano, já justifica a glosa das indigitadas despesas. Esta situação não se modificou na presente fase litigiosa do procedimento, eis que o impugnante não apresentou documentos conducentes à comprovação de ter realizado o efetivo pagamento das despesas glosadas, não carecendo, pois, de reparo, também neste ponto, o lançamento combatido.

Multa de Ofício

14. Por último, melhor sorte não cabe às alegações da defesa que contestam a aplicação da multa de ofício proporcional a 75% do valor do imposto exigido ao argumento de que referida penalidade só seria aplicável nas hipóteses em que há indícios de fraude perpetrada pelo contribuinte, consistentes na não apresentação de declaração, existência de falsidade, erro, dolo, fraude ou simulação.
15. É que a responsabilidade por infrações à legislação tributária, via de regra, independe da intenção do agente ou do responsável e tampouco da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato comissivo ou omissivo praticado, a teor do preceito contido no art. 136 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).
16. Quanto às alegações de que a multa de ofício aplicada em razão da falta de recolhimento do imposto esbarraria na proibição do confisco e afrontaria os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, convém esclarecer que a contestação da constitucionalidade de normas legais legitimamente inseridas no ordenamento jurídico, sob o prisma de ferimento a princípios constitucionais e a normas inseridas em leis complementares à Constituição, acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da validade das normas jurídicas que determinam a constituição do presente crédito tributário deve ser submetida ao crivo daquele Poder.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (fls. 5246/5274), apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

Nulidade do V. Acórdão. Cerceamento ao direito de defesa.

- a. Preliminarmente, cumpre ressaltar que merece ser decretada a nulidade do V. Acórdão, tendo em vista que os julgadores suprimiram a apreciação do laudo técnico carreado aos autos sob a rasa fundamentação de intempestividade, em desrespeito ao exercício do contraditório e ampla defesa.

Princípio da busca da verdade material no processo administrativo fiscal.

- b. O auto de infração fora lavrado de maneira abstrata, uma vez que o fisco não apreciou corretamente as atividades exercidas pelo recorrente, bem

como não apreciou a pertinência das despesas decorrentes dessas, devidamente apresentadas, restando o V. Acórdão passível de reforma.

- c. O fisco tergiversa de modo indene, ao reputar como indevida as deduções de despesas necessárias, devidamente realizadas pelo recorrente, argumentando a suposta irregularidade de maneira lacunosa e carente de embasamento jurídico.
- d. É cristalina a necessidade de serem empregados os itens de consumo expostos no laudo pericial acostados neste processo administrativo, para a realização das atividades do recorrente, merecendo ser reformado o V. Acórdão proferido, uma vez que se mostra insubsistente.
- e. O Laudo Técnico acostado, comprova a inexistência de divergências apontadas pelo fisco, uma vez que o fisco entendeu que as escriturações contábeis da Pessoa Jurídica – Pardo Odontologia Ltda., encontrava-se eivada de vícios que supostamente reputava como imprestável sua contabilidade, arbitrando-lhe seu lucro.
- f. A recorrente entende que comprovou pelos documentos já carreados aos autos que o fisco não analisou corretamente sua atividade, bem como a pertinência das despesas apresentadas.

Laudo Técnico Pericial acostado nos autos – subjetividade no lançamento tributário, devidamente atestada por perito contábil.

- g. O fisco considerou como despesas não condizentes com a atividade profissional do requerente o montante de R\$ 400.288,12, alegando a falta de lançamentos contábeis e a não identificação dos créditos verificados nas contas correntes analisadas.
- h. Em análise dos autos, o *expert* reconheceu que o fisco não apreciou corretamente as atividades exercidas pelo fiscalizado, bem como a pertinência das despesas decorrentes dessas, devidamente apresentadas, restando o presente Auto de Infração e Imposição de Multa confeccionado de maneira abstrata.
- i. Assim, o v. Acórdão deve ser reformado ou, ainda, que seja determinado ao fisco que analise novamente as referidas despesas, atestando, assim, a regularidade na distribuição dos lucros, bem como nas despesas glosadas.

Laudo Pericial atesta as despesas que não foram consideradas pelo fisco.

- j. Após a realização da correta análise dos autos pelo Perito Contábil, é de rigor afirmar que despesas são “quantias despendidas” na aquisição de bens próprios para consumo, tais como, material de escritório, de conservação, de limpeza e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, conservação, e integralmente dedutíveis no Livro Caixa.

- k. Assim, o v. Acórdão deve ser reformado ou, ainda, que seja determinado ao fisco que analise novamente as referidas despesas, eliminando aquelas que de forma objetiva não tenha nenhum tipo de relação com a atividade do fiscalizado.

Lauda comprova a inexistência de divergências apontadas pelo fisco.

- l. O fisco entendeu que as escriturações contábeis da Pessoa Jurídica – Pardo Odontologia LTDA, encontravam-se eivadas de vícios/erros que supostamente reputada como imprestável sua contabilidade, arbitrando-lhe seu lucro. Ocorre que, o Laudo Pericial comprova que inexistem quaisquer erros, vícios ou divergências na documentação apresentada. Dessa forma, a distribuição dos lucros realizada pelo recorrente fora corretamente realizada.

Do correto lançamento contábil e correta identificação dos créditos analisados.

- m. O Nobre Perito constatou que o fisco se equivocou ao alegar a falta de lançamentos contábeis e a não identificação dos créditos verificados nas contas correntes analisadas. As conclusões lançadas no Laudo Pericial Contábil corroboram a tese da recorrente, uma vez que ficou demonstrado que os depósitos mencionados são idênticos e decorrentes das notas fiscais emitidas pelo recorrente aos seus clientes, os quais foram creditados diretamente nas contas correntes mantidas junto às instituições financeiras mencionadas. Assim, não há que se declarar a contabilidade do requerente como imprestável.
- n. O fisco deixou de considerar o faturamento efetivo da Pessoa Jurídica – Pardo Odontologia LTDA., devidamente demonstrado nos Livros Razão referentes ao período compreendido entre 01/01/2008 a 31/12/2008 e 01/01/2009 a 31/12/2009.
- o. Não merece prosperar as alegações do fisco quanto à ocorrência de suposta falta de lançamentos contábeis e eventual não identificação dos créditos verificados nas contas correntes analisadas.

Sobrestamento do presente auto de infração. Distribuição de lucros ao recorrente depende de decisão no processo nº 16004.720263/2012-81.

- p. O auto de infração nº 16004.720302/2012-40 (Pessoa Física), ora em discussão, merece ser suspenso até que seja proferida decisão final no auto de infração nº 16004.720263/2012-81 (Pessoa Jurídica), tendo em vista que os assuntos versados em ambos possuem nítida relação de interdependência, o que impossibilita o julgamento dissociado.

Nulidade do auto de infração. Entendimento do STF (RE nº 389.808): Impossibilidade de violação do sigilo bancário sem decisão judicial.

- q. A presente autuação é nula, pois o fisco violou o sigilo bancário do recorrente sem que houvesse prévia autorização judicial para tanto. O fisco requisitou diretamente a diversas instituições financeiras todos os extratos e movimentações bancárias do recorrente, bem como de sua empresa, visando a instruir o presente auto de infração, violando o sigilo bancário, eis que sem autorização judicial.

Comprovação de que o lucro distribuído é maior que o lucro presumido ou arbitrado. Despesas da PJ não questionadas pelo fisco.

- r. Em nenhum momento o fisco questiona, contesta ou sequer menciona a inveracidade de despesas da Pessoa Jurídica “Pardo Odontologia Ltda.”. Logo, se não há contestação do fisco, as despesas foram reputadas como autênticas. Assim, diante da regular contabilização das despesas pela empresa em questão, infere-se que a distribuição dos lucros realizadas ao recorrente é autêntica, e representa corretamente os lucros efetivos auferidos pela PJ.
- s. Ademais, ainda que admitíssemos a procedência do auto de infração Pessoa Jurídica, com a aplicação do lucro arbitrado, insta consignar que a parte final do art. 51, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 11/1996, permite a distribuição dos lucros com isenção do IRPF, mesmo nas hipóteses em que o lançamento é realizado por lucro arbitrado, como foi o caso da empresa “Pardo Odontologia Ltda”.
- t. Com efeito, se realmente o faturamento da PJ for maior – como pretende o fisco no auto de infração da PJ – o lucro efetivo do recorrente será muito maior do que aquele por ele declarado em sua DIRPF.
- u. A título exemplificativo, no ano de 2008, o recorrente teve um lucro de R\$ 1.200.000,00 sobre um faturamento (em sua empresa) de R\$ 1.908.986,65. Se levarmos em consideração o faturamento atribuído pelo fisco no auto de infração da pessoa jurídica (R\$ 2.871.303,32), então o lucro do recorrente será demasiadamente maior do que o declarado.

Deduções de despesas no Livro Caixa do recorrente.

Despesas relacionadas aos pagamentos a profissionais autônomos. Parecer Normativo COSIT nº 391.

- v. Conforme determina o Parecer Normativo Cosit nº 391, são dedutíveis no livro caixa do recorrente os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que os mesmos se caracterizem como despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora. No caso em análise, todos os profissionais autônomos contratados, embora sem vínculo empregatício, se mostravam essenciais à percepção da receita e à manutenção das atividades desenvolvidas pelo recorrente, eis que se tratavam de dentistas contratados com a precípua finalidade de auxiliar os trabalhos desenvolvidos pelo recorrente.

Despesas relativas à aquisição de “DVDs”. Parecer Normativo CST nº 358 e Parecer Normativo CST nº 60.

- w. As despesas relacionadas à aquisição de “DVDs” para armazenamento de fotos dentárias dos clientes do recorrente, são dedutíveis no seu livro caixa, nos termos do Parecer Normativo CST nº 358 e do Parecer Normativo CST nº 60, seja em razão de sua essencialidade (aquisição de bens indispensáveis ao exercício da atividade profissional), seja por se tratar de material de escritório (bens próprios para consumo usados e consumidos nos tratamentos, reparos, consertos e recuperações).

Despesas pagas exclusivamente pelo recorrente e não pela pessoa jurídica “Pardo Odontologia Ltda”.

- x. O fisco realizou a glosa das despesas do Anexo 2, do Termo 9, sob o argumento de que tais despesas não poderiam ter sido pagas pelo recorrente, mas sim pela pessoa jurídica. Entretanto, inexistente no ordenamento jurídico norma que vede ao prestador de serviço auferir despesas em decorrência do exercício de sua atividade ou mesmo norma que disponha quais são as despesas de uma pessoa jurídica e de uma pessoa física.

Despesas relativas à publicidade. Parecer Normativo CST nº 358.

- y. Inexistente norma que vede ao prestador de serviço (pessoa física) ter despesas em decorrência do exercício de sua atividade ou mesmo norma que disponha quais as despesas serão da pessoa jurídica e quais serão da pessoa física. Conforme preconiza o Parecer Normativo CST nº 358, as despesas relativas à publicidade e propaganda realizadas pelo contribuinte no intento de majorar os seus rendimentos, são passíveis de dedução no livro caixa.

Despesas relativas a refeições, material de escritório, dentre outras. Parecer Normativo CST nº 358.

- z. Nos termos do Parecer Normativo CST nº 358, são dedutíveis no livro caixa do recorrente as despesas concernentes à aquisição de bens indispensáveis ao exercício da atividade profissional. Assim, dada a sua indispensabilidade ao exercício profissional do recorrente, todas as despesas com refeição, material de escritório, dentre outras, merecem ser deduzidas no livro caixa do recorrente.
- aa. Ademais, o argumento do fisco, de que haveria confusão sobre a titularidade das referidas despesas, não merece prosperar, uma vez que não existe na legislação tributária qualquer vedação ao prestador de serviço ter despesas em decorrência do exercício de sua atividade ou mesmo disposição legal que determine que certas despesas são inerentes apenas à uma pessoa jurídica.

Necessidade de diligência.

- bb. Em não sendo adotadas as teses sustentadas nos tópicos acima, requer, subsidiariamente, a remessa dos presentes autos à origem para que seja realizada nova fiscalização.

Ausência de dolo/fraude impossibilita a imputação de multa de 75%.

- cc. A multa aplicada pela autoridade fiscal (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96), merece ser cancelada, eis que a ausência de dolo/fraude impossibilita a aplicação de multa no percentual de 75%.

Proporcionalidade e razoabilidade.

- dd. Merecem ser canceladas as multas aplicadas pela autoridade fiscal, uma vez que não foi observado o princípio da vedação do confisco, da proporcionalidade e razoabilidade.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Considerações iniciais.

O julgador administrativo deve fundamentar suas decisões com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos que a motivam (art. 50 da Lei nº 9.784/99), observando, dentre outros, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 2º da Lei nº 9.784/99).

O dever de motivação oportuniza a concretização dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LV, da CR/88), abrindo aos interessados a possibilidade de contestar a legalidade do entendimento adotado, mediante a apresentação de razões possivelmente desconsideradas pela autoridade na prolação do *decisum*.

Para a solução do litígio tributário, deve o julgador delimitar, claramente, a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado. Os limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro lado, pela resistência do contribuinte, que culminam com a prolação de uma decisão de primeira instância, objeto de revisão na instância recursal. Dessa forma, se a decisão de 1ª

instância apresenta motivos expressos para refutar as alegações trazidas pelo contribuinte, a lida fica adstrita a essa motivação.

Para solucionar a lide posta, o julgador se vale do livre convencimento motivado, resguardado pelos artigos 29 e 31 do Decreto nº 70.235/72. Assim, não é obrigado a manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando possui motivos suficientes para fundamentar a decisão. Cabe a ele decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Por fim, cumpre assentar que falece competência legal à autoridade julgadora de instância administrativa para se manifestar acerca da legalidade das normas legais regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

Caso o recorrente discorde da decisão proferida por este Colegiado, pode, ainda: (a) opor embargos de declaração no caso de “obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma” (art. 65 do RICARF); ou (b) interpor Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, desde que demonstre a existência de decisão de outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial ou a própria CSRF que dê a à lei tributária interpretação divergente (art. 67 do RICARF).

3. Preliminares.

3.1. Da alegação de nulidade do acórdão por cerceamento ao direito de defesa.

Preliminarmente, pleiteia o recorrente a nulidade do acórdão da DRJ, por entender que os julgadores, em desrespeito à Constituição Federal, suprimiram a apreciação do laudo técnico carreado aos autos, sob a fundamentação de intempestividade. Entende, pois, que a situação mostra a ocorrência do cerceamento ao pleno exercício dos direitos de defesa e do contraditório, além de prejudicar a busca pela verdade material.

Decerto, a autoridade julgadora de primeira instância, entendeu pela desconSIDERAÇÃO do laudo pericial acostado pelo contribuinte, visto que precluído o direito de apresentá-lo em outro momento processual fora do prazo legal de defesa, sobretudo por não satisfazer as condições impostas pelo art. 16, § 4º, alíneas “a”, “b” ou “c”, do Decreto n.º 70.235, de 1972. É ver o seguinte excerto:

[...] Todavia, o impugnante não apresentou juntamente com a petição impugnatória qualquer documento voltado à comprovação de suas alegações e só em 23/01/2015, qual seja, bem depois de expirado o prazo de trinta dias contado da ciência do Auto de Infração, ocorrida em 06/06/2012, é que foi solicitada a juntada dos documentos colacionados às fls. 5.201 a 5.222 do processo, consistentes de um laudo pericial e de novas razões de defesa encaminhadas com base no referido laudo, porém, sem que o impugnante apresentasse as razões que ensejariam a admissibilidade da prova documental apresentada a posteriori,

nos termos do disposto pelo art. 16, § 4º, alíneas “a”, “b” ou “c”, do Decreto nº 70.235, de 1972, que, na redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, determinaipsis verbis: (...).

Constato que, na peça de defesa apresentada pelo contribuinte em 05/07/2012, há pedido expresso a fim de “provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção, mormente pela juntada posterior aos autos de Laudo Técnico Pericial, o qual está sendo elaborado pela impugnante” (fl. 5173).

Contudo, o Laudo Técnico Pericial somente veio a ser juntado aos autos no dia 23/01/2015, ou seja, passados mais de dois anos do pedido inicial, feito em sede de apresentação de defesa, não tendo o contribuinte apresentado qualquer justificativa para a demora em sua apresentação.

Assim, entendo que não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, eis que proferida por autoridade competente, e está devidamente fundamentada, inclusive no ponto em que rejeita a apreciação de documentos após o prazo de defesa, além de abordar todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante.

Decerto, há limites estipulados no Decreto nº 70.235, de 1972, e que devem ser observados, sobretudo para fins de apresentação a destempo de novos documentos aos autos, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa ou prejuízo à ampla defesa e contraditório, mormente considerando que é ônus do contribuinte demonstrar as razões que ensejariam a admissibilidade da prova documental apresentada *a posteriori*.

Contudo, ressalto que a autoridade julgadora de 2ª instância pode apreciar a prova acostada aos autos, sob o prisma da verdade material, e por ser destinatária da prova, o que, inclusive, será feito por este julgador, lembrando que, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção.

Assim, a insatisfação do contribuinte, sobre este ponto, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

3.2. Da alegação de nulidade do auto de infração por entender que foi lavrado de maneira abstrata.

Em seu apelo recursal, o contribuinte alega que a Autoridade Fiscalizadora falhou em seu dever funcional de averiguar com exatidão a ocorrência e extensão dos fatos imponíveis, não tendo apreciado corretamente as atividades exercidas pelo fiscalizado, bem como a pertinência das despesas decorrentes dessas, restando o Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado de maneira abstrata.

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 5126/5133), as irregularidades constatadas foram a dedução indevida a título de despesas de livro caixa e rendimentos excedentes ao lucro presumido pagos a sócio ou acionista.

No tocante à acusação de dedução indevida a título de despesas de livro caixa, a fiscalização, mediante análise dos livros caixa apresentados e dos respectivos comprovantes de despesas, constatou as seguintes inconsistências:

(i) Foram deduzidas pelo fiscalizado da base de cálculo do IRPF diversos pagamentos a profissionais autônomos (RPA), os quais constam do Anexo 1 do Termo 09, o que contraria o disposto no inciso I do artigo 6º da Lei nº 8.134/1990, que diz que só podem ser deduzidas a remuneração de terceiros que mantenham vínculo empregatício;

(ii) As datas e valores das despesas relacionadas no Anexo 2 do Termo 09 coincidem com lançamentos a débito nas contas bancárias da empresa Pardo Odontologia Ltda., CNPJ 02.917.572/0001-65, sendo o fiscalizado seu sócio-administrador com participação de 99% (noventa e nove por cento), o que sugere que as mesmas foram pagas por esta pessoa jurídica;

(iii) As despesas relacionadas no Anexo 3 do Termo 09 não são, no entendimento desta fiscalização, necessárias a percepção dos rendimentos tributáveis auferidos pelo fiscalizado, o que em tese contraria o disposto no inciso II do artigo 6º da Lei nº 8.134/1990.

Prosseguindo na análise do Termo de Verificação Fiscal (fls. 5126/5133), a fiscalização apresenta diversas razões pelas quais as despesas relacionadas no Anexo 1 do Termo 09 foram glosadas.

Ademais, as despesas glosadas escrituradas nos livros caixa foram relacionadas no “Demonstrativo das Despesas de Livro Caixa Glosadas”, em anexo ao Termo de Verificação Fiscal (fls. 5126/5133).

No tocante à acusação de rendimentos excedentes ao lucro presumido pagos a sócio ou acionista, as falhas constatadas na contabilidade da empresa Pardo Odontologia Ltda, que resultaram no arbitramento do seu lucro foram as seguintes:

(i) Falta de lançamentos contábeis relativos a parte dos depósitos em suas contas bancárias;

(ii) Manutenção de conta bancária à margem de sua contabilidade;

(iii) Contabilização de uma de suas contas bancárias como conta do passivo circulante;

(iv) Contabilização da maior parte dos créditos bancários com a contrapartida Caixa, inclusive os relativos a transferências (TED e DOC) e recebimento de duplicatas de cobrança, recursos estes que obviamente não transitaram pelo Caixa da pessoa jurídica.

Ademais, foram juntadas às fls. 470 a 4824 as respectivas DIPJ e DCTF apresentadas pela empresa Pardo Odontologia Ltda, nas quais constam a opção pelo lucro presumido e o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS por ela apurados no período.

Assim, foi lançado o IRPF devido pelo fiscalizado relativo à parcela do lucro distribuído pela pessoa jurídica, não abrangida pela isenção, calculado conforme demonstrativo de fl. 5132.

Entendo que, diversamente do que alegado pelo recorrente, a Autoridade Fiscal realizou análise exaustiva e detalhada de seus documentos contábeis, fiscais e

financeiros e que foram apresentados durante o curso do procedimento fiscalizatório, não havendo que se falar em ofensa ao artigo 142 do CTN.

O lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado de relatório fiscal, tudo conforme a legislação.

Constato que o presente lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

A propósito, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, se o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem o Auto de Infração contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Por fim, destaco que cabe ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

Ante o exposto, rejeito a alegação do recorrente, por entender que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do Auto de Infração, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

3.3. Da alegação de nulidade do auto de infração pela impossibilidade de violação do sigilo bancário sem decisão judicial.

Em sua tese recursal, o contribuinte alega que a autuação seria nula, pois o fisco teria violado o sigilo bancário do recorrente, sem que houvesse prévia autorização judicial para tanto. Prossegue dizendo que:

[...] 69. Consoante se verifica das fls. 3841/3842, 4043/4044, 4120/4121, 4141/4142, 4245/4246, do auto de infração nº 16004.720263/2012-81, da qual se originou a autuação em debate, o fisco requisitou diretamente a diversas instituições financeiras todos os extratos e movimentações bancárias do recorrente bem como de sua empresa “Pardo Odontologia Ltda”, visando instruir o presente auto de infração”.

A autoridade julgadora de piso afastou a alegação do contribuinte, sob o entendimento de que o presente lançamento sequer se encontraria arrimado em documentos

bancários ou em informações acerca da movimentação financeira do sujeito passivo, alegação inteiramente desconexa com a matéria que constitui o objeto do processo e, por isso mesmo, não deve ser considerada.

Entendo que a insatisfação do recorrente, neste ponto, não merece prosperar. Isso porque, o acesso às informações obtidas junto às instituições financeiras pela autoridade fiscal independe de autorização judicial, não implicando quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais.

A propósito, o Supremo Tribunal Federal já definiu a questão em sede de Repercussão Geral no RE nº 601.314, e consolidou a seguinte tese: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realize a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. Nos termos do art. 62, do Anexo II, do RICARF, essa decisão deve ser repetida pelos Conselheiros.

3.4. Preliminar de sobrestamento.

Preliminarmente, o recorrente alega que o processo em tela estaria diretamente vinculado ao Processo nº 16004.720263/2012-81, pois os assuntos versados possuem nítida relação de interdependência, razão pela qual entende que deveriam ser apensados e julgados em conjunto por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

No Processo nº 16004.720263/2012-81 (Pessoa Jurídica), lavrado pela mesma autoridade autuante, o fisco entendeu que as escriturações contábeis da pessoa jurídica “Pardo Odontologia Ltda”, encontravam-se eivadas de vícios/erros que impossibilitavam a identificação da movimentação financeira, tendo conseqüentemente, reputado imprestável a sua contabilidade.

Em decorrências das irregularidades verificadas na contabilidade da pessoa jurídica, o fisco houve por bem lavrar o presente auto (Pessoa Física), alegando que em razão da contabilidade da empresa “Pardo Odontologia Ltda” ter sido reputada “imprestável”, a distribuição dos lucros para o recorrente também fora realizada de maneira incorreta.

A decisão de primeira instância, rejeitou a solicitação da defesa no sentido de sobrestar ou mesmo de realizar o julgamento do presente processo em conjunto com o PAF n.º 16004.720263/2012-81, por entender que, além de serem distintos os sujeitos passivos que integram as lides, não seria da competência da Sexta Turma de Julgamento da DRJ de Florianópolis o julgamento de impugnação encaminhada contra o referido PAF (2012-81).

Assim, concluiu ser incabível o sobrestamento do andamento dos autos, seja por que a legislação que regula o processo administrativo-fiscal não autoriza a pretendida suspensão do trâmite processual, seja em face do princípio da oficialidade que obriga a Administração Tributária a impulsionar o processo até sua decisão final.

Pois bem. Com o intuito de conferir maior celeridade e racionalidade aos processos que tramitam no CARF, bem como resguardar a harmonia entre as decisões proferidas, os arts. 6º a 8º, do Anexo II, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, trata da vinculação dos processos, cabendo destacar os seguintes dispositivos:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

*I - **conexão**, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, **incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos**;*

*II - **decorrência**, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e*

*III - **reflexo**, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.*

(...)

*§ 2º **Observada a competência da Seção**, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.*

(...)

*§ 5º Se o processo principal e os **decorrentes** e os **reflexos** estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal. (grifo nosso)*

No tocante à situação dos autos, verifica-se que, no presente processo, a fiscalização apurou que a “Pardo Odontologia Ltda”, empresa da qual o recorrente é, distribuiu lucros superiores ao limite estabelecido em lei, motivo pelo qual apurou a infração de omissão de rendimentos recebidos a título de lucros distribuído excedentes ao lucro arbitrado. Por sua vez, no Processo nº 16004.720263/2012-81 (Pessoa Jurídica), lavrado pela mesma autoridade autuante, o fisco entendeu que as escriturações contábeis da pessoa jurídica “Pardo Odontologia Ltda”, encontravam-se eivadas de vícios/erros que impossibilitavam a identificação da movimentação financeira, tendo conseqüentemente, reputado imprestável a sua contabilidade.

Embora os processos tratem da mesma situação fática, baseados nos mesmos elementos de prova, é preciso se atentar para o disposto no § 2º, do art. 6º, do Anexo II, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que traz como condição para que possa ser deferida a conexão, o fato de que os processos sejam de competência da mesma Seção, situação diversa do caso dos autos, eis que o auto de infração da pessoa jurídica é de competência da 1ª Seção do CARF.

Ademais, a conversão do julgamento em diligência nos termos do § 5º, do art. 6º, do Anexo II, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, exige que

os processos sejam “decorrentes” ou “reflexos”, o que não ocorre no caso dos autos, eis que os processos possuem relação de conexão, inclusive por serem distintos os contribuintes autuados.

Nada impede, pois, o regular julgamento do presente processo, da mesma forma que nada impede que nos autos do Processo nº 16004.720263/2012-81, a autoridade julgadora, com o intuito de guardar harmonia e coerência entre as decisões do CARF, acate os argumentos de decidir tecidos nos presentes autos.

Dessa forma, afasto a preliminar de sobrestamento levantada pelo recorrente.

4. Mérito.

Conforme informações contidas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 5126/5133), foram apuradas as seguintes infrações e que serão analisadas separadamente: (i) dedução indevida a título de despesas de livro caixa; (ii) rendimentos excedentes ao lucro presumido pagos a sócio ou acionista.

4.1. Da acusação fiscal de dedução indevida a título de despesas de livro caixa (Item III.1, do Termo de Verificação Fiscal de fls. 5126/5133).

Segundo a acusação fiscal (fls. 5126/5133), da análise dos Livros-Caixa apresentados e dos respectivos comprovantes de despesas foram encontradas as seguintes inconsistências, relativas, respectivamente, aos anos-calendário de 2008 e 2009, separadas por Anexos ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 09 de 31/01/2012 (fls. 4623/4644):

Anexo 01: pagamentos a profissionais autônomos, o que contraria o disposto no inciso I do artigo 6º da Lei nº 8.134, de 1990, que diz que só pode ser deduzida a remuneração de terceiros que mantenham vínculo empregatício com o contribuinte;

Anexo 02: despesas que não foram pagas pelo fiscalizado, mas sim pela pessoa jurídica PARDO ODONTOLOGIA LTDA (CNPJ n.º 02.917.572/0001-65), em cujo quadro societário o fiscalizado figura como sócio-administrador, com participação de 99% do capital social;

Anexo 03: despesas com publicidade, refeições, material de escritório, TV a cabo, entre outras, consideradas não necessárias à percepção dos rendimentos tributáveis do fiscalizado, o que contraria o disposto no inciso III do artigo 6º da Lei nº 8.134, de 1990, além da falta de comprovação por parte do fiscalizado de que tais despesas são de sua responsabilidade, e não da pessoa jurídica PARDO ODONTOLOGIA LTDA, já que as atividades da pessoa física e da pessoa jurídica se confundem e são exercidas no mesmo endereço.

A peça recursal do contribuinte rebate a acusação fiscal segregando a natureza das despesas realizadas da seguinte forma: (i) despesas relacionadas aos pagamentos a profissionais autônomos; (ii) despesas relativas à aquisição de “DVD’s”; (iii) despesas pagas exclusivamente pelo recorrente e não pela pessoa jurídica “Pardo Odontologia Ltda”; (iv) despesas relativas à publicidade.

Assim, passa-se a analisar as teses recursais apresentadas, em confronto com a acusação fiscal.

4.1.1. Despesas relacionadas aos pagamentos a profissionais autônomos.

Sobre as despesas relacionadas aos pagamentos a profissionais autônomos, o recorrente sustenta que, conforme determina o Parecer Normativo Cosit nº 391, são dedutíveis no livro caixa do recorrente os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que os mesmos se caracterizem como despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora. Entende, pois, que, no caso em análise, todos os profissionais autônomos contratados, embora sem vínculo empregatício, se mostravam essenciais à percepção da receita e à manutenção das atividades desenvolvidas pelo recorrente, eis que se tratavam de dentistas contratados com a precípua finalidade de auxiliar os trabalhos desenvolvidos pelo recorrente, cuja atividade exercida é odontologia.

Embora o recorrente tenha citado o Parecer Normativo Cosit nº 391, fato é que a previsão está contida no Parecer Normativo CST nº 392, de 09 de outubro de 1970, e da seguinte forma:

Os pagamentos feitos a terceiros, como despesa necessária à obtenção do rendimento dos agentes autônomos, classificáveis na cédula "D" são dedutíveis nos termos do disposto no § 2º do art. 65 do R.I.R.

De acordo com o art. 65 do vigente Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 58.400/66 - na cédula "D" será permitida a dedução das despesas relacionadas com a atividade dos agentes autônomos, exercida individualmente, e necessárias à percepção do rendimento.

2. Assim, se os pagamentos feitos a terceiros têm essa característica, são dedutíveis e, por si só, não fazem com que a pessoa que os paga, seja considerada empresa individual.

3. No recibo pelo pagamento das despesas correspondentes a serviços prestados, deve ser especificada a natureza dos citados serviços, de modo a se verificar sua relação e necessidade na percepção dos rendimentos declarados e a sua equivalência na produção dos mesmos rendimentos.

Revisão COSIT em 05/03/2007

1. Teor do PN Superado.

2. A classificação dos rendimentos tributáveis em Cédulas foi revogada pela Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

3. A dedução de despesas no Livro-Caixa para profissionais autônomos está prevista no art. 75 do RIR/99.

E, ainda, consta no Perguntas e Respostas IRPF 2008 o seguinte:

PAGAMENTOS EFETUADOS A TERCEIROS

397 - São dedutíveis os pagamentos efetuados por profissional autônomo a terceiros?

Sim. O profissional autônomo pode deduzir no livro Caixa os pagamentos efetuados a terceiros com quem mantenha vínculo empregatício. Podem também ser deduzidos os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

(Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, incisos I e III; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), art. 75, incisos I e III; Parecer Normativo Cosit nº 392, de 9 de outubro de 1970; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 16, de 1979)

Nessa toada, entendo legítima a dedução por parte do profissional autônomo, no livro caixa, dos pagamentos efetuados a terceiros, sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora, e, tal aspecto, por si só, não faz com que a pessoa que os paga, seja considerada empresa individual.

Ante a consideração acima, é, pois, de se reputar, inicialmente, como legítima a dedução de despesas de pagamentos aos dentistas contratados com a precípua finalidade de auxiliar os trabalhos desenvolvidos, cuja atividade exercida é odontologia. Contudo, verifico que a acusação fiscal (fls. 5126/5133) vai além, ao afirmar que “o FISCALIZADO não comprovou o efetivo pagamento de nenhuma dessas despesas” e sobre esse aspecto, o recorrente nada esclarece, nem mesmo o Parecer Técnico Contábil (fls. 5208/5222) acostado aos autos após a impugnação.

Assim, não tendo o contribuinte comprovado o dispêndio mediante documentação hábil e idônea, deve ser mantida a glosa das despesas relacionadas aos pagamentos a profissionais autônomos.

4.1.2. Despesas relacionadas à aquisição de “DVDs”.

Sobre as despesas relacionadas à aquisição de “DVDs”, o recorrente sustenta que, primeiramente, trata-se de compra de DVDs para armazenamento de fotos dentárias dos clientes, e, por isso, entende serem dedutíveis no seu livro caixa, nos termos do Parecer Normativo CST nº 358 e do Parecer Normativo CST nº 60, seja em razão de sua essencialidade (aquisição de bens indispensáveis ao exercício da atividade profissional), seja por se tratar de material de escritório (bens próprios para consumo usados e consumidos nos tratamentos, reparos, consertos e recuperações).

Embora o recorrente tenha citado o Parecer Normativo CST nº 358, que trata das despesas de propaganda relacionadas com a atividade profissional da pessoa física, fato é que a previsão está contida apenas no Parecer Normativo CST nº 60, de 20 de junho de 1978, e da seguinte forma:

[...] 2. Para a solução das questões suscitadas, preliminarmente, deve-se ter presente os três requisitos cumulativos para a dedutibilidade das despesas na cédula D, segundo o disposto no caput do art. 48., do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02 de setembro de 1975:

I - as despesas devem estar relacionadas com a atividade profissional exercida;

II - devem ser efetivamente realizadas no decurso do ano-base correspondente ao exercício da declaração;

III - devem ser necessárias à percepção do rendimento cedular e à manutenção da fonte produtora do mesmo.

(...)

3.2 - São despesas as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como: material de escritório, material de conservação e limpeza, materiais e produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, consertos, recuperações, etc., e, portanto, integralmente dedutíveis quando realizadas no ano-base considerado, obedecidos os demais requisitos legais e normativos.

Ante a consideração acima, é, pois, de se reputar, inicialmente, como legítima a dedução de despesas relacionadas à aquisição de “DVDs” para armazenamento de fotos dentárias dos clientes. Contudo, verifico que a acusação fiscal (fls. 5126/5133) vai além, ao afirmar que “o FISCALIZADO não comprovou o efetivo pagamento de nenhuma dessas despesas”, sendo, inclusive, o motivo da glosa, e sobre esse aspecto, o recorrente nada esclarece, nem mesmo o Parecer Técnico Contábil (fls. 5208/5222) acostado aos autos após a impugnação. Cabe destacar o seguinte trecho da acusação fiscal (fls. 5126/5133):

[...] Já a despesa de R\$ 225,00 (duzentos e vinte e cinco reais) em 06/09/2009 que o FISCALIZADO alega tratar-se de compra de DVD para armazenamento de fotos dentárias de seus clientes, fl. 4654, também foi glosada pela falta de comprovação de seu efetivo pagamento pela pessoa física do FISCALIZADO, a exemplo das demais acima relacionadas.

Assim, não tendo o contribuinte comprovado o dispêndio mediante documentação hábil e idônea, deve ser mantida a glosa das despesas relacionadas à aquisição de “DVDs” para armazenamento de fotos dentárias dos clientes.

4.1.3. Despesas pagas pela pessoa jurídica “Pardo Odontologia Ltda”.

Em relação às despesas constantes no Anexo 02, do Termo 9, que não foram pagas pelo fiscalizado, mas sim pela pessoa jurídica PARDO ODONTOLOGIA LTDA (CNPJ n.º 02.917.572/0001-65), em cujo quadro societário o fiscalizado figura como sócio-administrador, com participação de 99% do capital social, a argumentação do recorrente beira ao absurdo, ao afirmar que “inexiste no ordenamento jurídico norma que vede ao prestador de serviço auferir despesas em decorrência do exercício de sua atividade ou mesmo norma que disponha quais são as despesas de uma pessoa jurídica e de uma pessoa física”.

Sobre este ponto, oportuno a transcrição dos seguintes excertos da acusação fiscal (fls. 5126/5133):

[...] Com relação às despesas do Anexo 2 do TERMO 09, o FISCALIZADO confirmou que as mesmas foram pagas pela empresa PARDO ODONTOLOGIA LTDA., e apresentou

comprovantes dos pagamentos efetuados por esta pessoa jurídica, fls. 4665 a 4693, o que por si só já justifica a glosa das mesmas. Além do mais, a atividade econômica desta pessoa jurídica confunde-se com a atividade profissional do FISCALIZADO (prestação de serviços odontológicos) e os dois exercem suas atividades no mesmo endereço. Assim, estas despesas foram consideradas como pertencentes a esta empresa e a sua dedução pelo FISCALIZADO indevida.

Relativamente às alegações de que esta pessoa jurídica ficaria encarregada de receber valores relativos à serviços prestados pelo FISCALIZADO e de posteriormente repassá-los, e que as despesas do FISCALIZADO eventualmente pagas por esta empresa seriam abatidas destes repasses, e que haveria mensalmente prestação de contas, fls. 4665 a 4667, as mesmas não foram aceitas pelas seguintes razões:

- ao contrário do afirmado pelo FISCALIZADO na resposta apresentada, fl. 4666, não foi juntado o respectivo contrato de prestação de serviços que teria sido firmado com esta pessoa jurídica;

- no procedimento fiscal relativo a esta empresa, esta não logrou êxito em comprovar quais depósitos em suas contas bancárias seriam relativos a serviços prestados pelo FISCALIZADO, nem a existência desses “repasses” e “prestação de contas”;

- o FISCALIZADO também não apresentou documentos que comprovassem a existência desses “repasses” e “prestação de contas” que o mesmo alega.

Pois bem. Nada impede que determinada pessoa jurídica arque com despesas de determinada pessoa física - isso para o direito civil (pagamento em benefício de outrem) -, contudo, para fins tributários, notadamente para dedução de despesas de livro caixa, nos termos da legislação do imposto de renda, só é cabível a dedução de despesas próprias, ou seja, que foram assumidas pela própria pessoa física.

Assim, não tendo o contribuinte comprovado que arcou com as despesas constantes no Anexo 02, do Termo 9, mas sim que foram efetuadas pela pessoa jurídica PARDO ODONTOLOGIA LTDA (CNPJ n.º 02.917.572/0001-65), deve ser mantida a glosa.

4.1.4. Despesas relativas à publicidade.

Em relação à determinadas despesas constantes no Anexo 03, do Termo 9, a título de “despesas de publicidade”, o recorrente alega que, conforme preconiza o Parecer Normativo CST nº 358, as despesas relativas à publicidade e propaganda realizadas pelo contribuinte no intento de majorar os seus rendimentos, são passíveis de dedução no livro caixa. E, ainda, afirma que inexistente norma que vede ao prestador de serviço (pessoa física) ter despesas em decorrência do exercício de sua atividade ou mesmo norma que disponha quais as despesas serão da pessoa jurídica e quais serão da pessoa física.

O citado Parecer Normativo CST nº 358 (revogado pelo Ato Declaratório RFB nº 4, de 05 de agosto de 2014), tratava das despesas de propaganda relacionadas com a atividade profissional da pessoa física, da seguinte forma:

Despesas de propaganda relacionadas com a atividade profissional da pessoa física podem ser consideradas como necessárias à percepção do rendimento e à manutenção da fonte pagadora e, como tal, dedutíveis.

São dedutíveis, observadas as normas e as limitações percentuais em lei, as despesas de propaganda feitas pelo contribuinte pessoa física profissional liberal, visando aumentar seus rendimentos ou a manutenção da fonte produtora dos mesmos, desde que comprovadas e compatíveis com a profissão.

Revisão COSIT em 02/03/2007

1. Teor do PN superado.

2. Atualmente o tratamento tributário aplicável encontra-se no art. 75, inciso III, do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).

3. Embora ainda exista a dedutibilidade dessas despesas no livro caixa, não há a referência a limitações percentuais.

É, pois, de se reputar, inicialmente, como legítima a dedução de despesas de publicidade relacionadas com a atividade profissional da pessoa física, consideradas como necessárias à percepção do rendimento e à manutenção da fonte pagadora. Contudo, verifico que a acusação fiscal (fls. 5126/5133) vai além, ao afirmar que o fiscalizado não teria comprovado o efetivo pagamento das mesmas com os seus próprios recursos e, sobre esse aspecto, o recorrente nada esclarece, nem mesmo o Parecer Técnico Contábil (fls. 5208/5222) acostado aos autos após a impugnação.

Cabe novamente ressaltar que, para fins tributários, notadamente para dedução de despesas de livro caixa, nos termos da legislação do imposto de renda, só é cabível a dedução de despesas próprias, ou seja, que foram assumidas pela própria pessoa física.

Assim, não tendo o contribuinte comprovado o efetivo pagamento das despesas de publicidade com os seus próprios recursos, mediante documentação hábil e idônea, reputa-se legítima a glosa efetuada pela fiscalização.

4.1.5. Despesas relativas a refeições, material de escritório, entre outras.

Em relação à determinadas despesas constantes no Anexo 03, do Termo 9, a título de refeições, material de escritório, entre outras, o recorrente alega que, nos termos do Parecer Normativo CST nº 358, são dedutíveis no livro caixa do recorrente as despesas concernentes à aquisição de bens indispensáveis ao exercício da atividade profissional. Assim, dada a sua indispensabilidade ao exercício profissional do recorrente, entende que todas as despesas com refeição, material de escritório, dentre outras, merecem ser deduzidas no livro caixa do recorrente.

Ademais, entende que o argumento do fisco, de que haveria confusão sobre a titularidade das referidas despesas, não merece prosperar, uma vez que não existe na legislação tributária qualquer vedação ao prestador de serviço ter despesas em decorrência do exercício de sua atividade ou mesmo disposição legal que determine que certas despesas são inerentes apenas à uma pessoa jurídica.

Embora o recorrente tenha citado o Parecer Normativo CST nº 358, que trata das despesas de propaganda relacionadas com a atividade profissional da pessoa física, fato é que a previsão está contida apenas no Parecer Normativo CST nº 60, de 20 de junho de 1978, e da seguinte forma:

[...] 2. Para a solução das questões suscitadas, preliminarmente, deve-se ter presente os três requisitos cumulativos para a dedutibilidade das despesas na cédula D, segundo o disposto no caput do art. 48., do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02 de setembro de 1975:

I - as despesas devem estar relacionadas com a atividade profissional exercida;

II - devem ser efetivamente realizadas no decurso do ano-base correspondente ao exercício da declaração;

III - devem ser necessárias à percepção do rendimento cedular e à manutenção da fonte produtora do mesmo.

(...)

3.2 - São despesas as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como: material de escritório, material de conservação e limpeza, materiais e produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, consertos, recuperações, etc., e, portanto, integralmente dedutíveis quando realizadas no ano-base considerado, obedecidos os demais requisitos legais e normativos.

Ante a consideração acima, é, pois, de se reputar, inicialmente, como legítima a dedução de despesas relativas a refeições, material de escritório. Contudo, verifico que a acusação fiscal (fls. 5126/5133) vai além, ao afirmar que o fiscalizado não teria comprovado o efetivo pagamento das mesmas com os seus próprios recursos e, sobre esse aspecto, o recorrente nada esclarece, nem mesmo o Parecer Técnico Contábil (fls. 5208/5222) acostado aos autos após a impugnação.

Cabe reiterar, ainda, que, para fins tributários, notadamente para dedução de despesas de livro caixa, nos termos da legislação do imposto de renda, só é cabível a dedução de despesas próprias, ou seja, que foram assumidas pela própria pessoa física.

Assim, não tendo o contribuinte comprovado o efetivo pagamento das referidas despesas com os seus próprios recursos, mediante documentação hábil e idônea, reputa-se legítima a glosa efetuada pela fiscalização.

4.2. Da acusação fiscal de rendimentos excedentes ao lucro presumido pagos a sócio ou acionista (Item III.2, do Termo de Verificação Fiscal de fls. 5126/5133).

Segundo a acusação fiscal (fls. 5126/5133), o contribuinte informou em suas DIRPF dos exercícios 2009 e 2010, fls. 05 a 20, na ficha “rendimentos isentos e não-tributáveis”, ter recebido da empresa PARDO ODONTOLOGIA LTDA, os montantes de R\$ 1.200.000,00, no ano-calendário 2008 e R\$ 1.350.000,00, no ano-calendário 2009, a título de “lucros e dividendos recebidos pelo titular e pelos dependentes”.

Em sua tese de defesa, o contribuinte alega que inexistente qualquer erro, vício ou divergência, capaz de reputar a contabilidade da Pessoa Jurídica – Pardo Odontologia Ltda como imprestável, e, para reforçar sua tese, se valeu de Parecer Técnico Contábil (fls. 5208/5222) acostado aos autos após a impugnação.

Pois bem. Antes de adentrar ao mérito da discussão posta, examinando as provas dos autos, necessário fazer uma breve explanação sobre a legislação pertinente à matéria.

Nesse desiderato, cumpre pontuar que a isenção dos lucros distribuídos está prevista no art. 10, da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

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.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

O art. 48 da IN SRF nº 93/97, vigente à época dos fatos geradores, estabelecia as condições para a distribuição de lucros e dividendos isentos pelas empresas, da seguinte forma:

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.

No mesmo sentido o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 04/96:

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 147, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 51 da Instrução Normativa nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

I - no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, a título de lucros, sem incidência do imposto, o valor correspondente à diferença entre o lucro presumido ou arbitrado e os valores correspondentes ao imposto de renda da pessoa jurídica, inclusive adicional, quando devido, à contribuição social sobre o lucro, à contribuição para a seguridade social - COFINS e às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

II - na hipótese do § 2º do art. 51 da IN nº 11, de 1996, a parcela dos lucros e dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto da pessoa jurídica, a ser distribuída também sem a incidência do imposto, será determinada deduzindo-se do lucro líquido do período, após o imposto de renda, o valor determinado na forma do inciso anterior.

Na mesma toada, são também as disposições do art. 238 da IN RFB nº 1.700/2017, atualmente vigente.

(...)

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, com base em 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.

Em suma, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior. Mesmo que o lucro contábil apurado no exercício não seja suficiente, a pessoa jurídica pode ainda distribuir lucros acima desse valor, com a condição de que possua saldo na conta lucros acumulados ou reserva de lucros. No entanto, para esses últimos casos a empresa deve possuir escrituração regular, baseada em registros permanentes e seguindo as estritas formalidades exigidas em relação aos livros obrigatórios.

O art. 258 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda), dispõe sobre essas formalidades, da seguinte forma:

Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º).

§ 1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 3º).

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, no transporte dos totais mensais dos livros auxiliares, para o Diário, deve ser feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados.

§ 3º A pessoa jurídica que empregar escrituração mecanizada poderá substituir o Diário e os livros facultativos ou auxiliares por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 1º).

§ 4º Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 2º).

O dispositivo em referência trata, para efeitos de apuração do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, das formalidades intrínsecas e extrínsecas de escrituração do Livro Diário, inclusive a sua obrigatoriedade de registro no órgão competente.

A exigência de autenticação do Livro Diário também consta do Código Civil, conforme abaixo:

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.

Nesse sentido, para distribuição de lucros acima do lucro presumido ou arbitrado, há a necessidade de existir lucro contábil que possibilite tal distribuição, que se faz conhecido a partir da sua apuração (do lucro), mediante o levantamento de demonstrativos à época própria e com observância das exigências da legislação comercial. Se há distribuição de lucro acima do montante presumido ou arbitrado, essa parcela excedente deve ser efetivamente demonstrada e essa demonstração deve se revestir de formalidades.

As escriturações contábeis, apesar de não obrigatórias para as optantes pelo lucro presumido ou sujeitas ao lucro arbitrado, são necessárias para que seja permitida a distribuição de valores superiores ao lucro presumido ou arbitrado com isenção do imposto de renda. Portanto, verificado qualquer vício, erro ou deficiência que a torne imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira do contribuinte, tal escrituração contábil deve ser considerada inapta a demonstrar a apuração do lucro efetivo.

Feitas essas considerações sobre a legislação de regência que trata da situação dos autos, passo a analisar os pontos controversos, a fim de solucionar a lide.

Pois bem. De início, destaca-se que estamos diante de isenção¹ relativa a distribuição de lucros excedentes que possui condições para sua fruição, inclusive formalidades

¹ Sobre a isenção, vale as seguintes observações: “(i) há inúmeros fenômenos que ocasionam a não incidência tributária, estando a imunidade tributária e a isenção, incluídas nesse rol; (ii) nesse sentido, o resultado da isenção, isenção heterônoma, imunidade, definição limitada de critério normativo e criação normativa reduzida é a própria não incidência tributária; (iii) isenção não é dispensa legal de pagamento de tributo devido, pois admitir isso implica em ferir o princípio da não contraditoriedade das normas jurídicas, dado que não é possível admitir certo

intrínsecas e extrínsecas que devem ser observadas. Mais do que a existência das escriturações contábeis, essas devem regulares, além de guardarem harmonia entre as informações prestadas, sob pena de se desqualificar sua força probante. Não se trata de formalismo vazio, pois a autenticidade dos livros contábeis e a confiabilidade das informações que ali constam, é condição para a fruição da isenção.

A propósito, cumpre pontuar que a finalidade da isenção em comento é no sentido de se estabelecer a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. Nesse contexto, cabe destacar os seguintes trechos da exposição de motivos do Projeto de Lei nº 913, de 1995 (convertido na Lei nº 9.249/95)², do então Ministro Pedro Malan, dirigindo-se ao Presidente da República:

2. A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas físicas e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica.

[...]

12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas.

No caso dos autos, a pessoa jurídica da qual o contribuinte é sócio e recebeu lucros e dividendos, teve o seu lucro arbitrado nos anos-calendários 2008 e 2009, em virtude de sua escrita contábil ter sido considerada imprestável para identificar sua efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, de acordo com o disposto no artigo 530, inciso II, “a”, do RIR/1999 (Obs: constam das folhas 4859 a 4994 cópia dos Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e do respectivo Termo de Verificação Fiscal, relativos ao arbitramento do lucro da pessoa jurídica Pardo Odontologia Ltda, nos anos-calendários 2008 e 2009, obtidos do processo administrativo fiscal nº 16004.720263/2012-81).

descompasso de normas no tempo, ou seja, uma norma que tribute e uma outra que logo em seguida realiza a dispensa do pagamento do tributo; (ii) dessa forma, tanto na isenção, quanto na imunidade tributária, ocorre a não incidência; (iii) a diferença da imunidade tributária para a isenção, enquanto técnicas utilizadas pelo legislador, é eminentemente formal, pois a imunidade tributária possui assento em norma constitucional de competência, sendo que a isenção opera no plano da legislação infraconstitucional, voltada à construção da norma tributária. A isenção, portanto, decorre de enunciados que informarão a norma (de conduta) tributária. A imunidade, por sua vez, está contida, integra a norma constitucional de competência”. **LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo. PerSe, 2016. p. 105/106.**

² Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>>. Acesso em: 27/10/2018.

Ainda, conforme a acusação fiscal (fls. 5126/5133), as falhas constatadas na contabilidade da empresa, que resultaram no arbitramento do seu lucro, foram as seguintes: (i) Falta de lançamentos contábeis relativos a parte dos depósitos em suas contas bancárias; (ii) Manutenção de conta bancária à margem de sua contabilidade; (iii) Contabilização de uma de suas contas bancárias como conta do passivo circulante; (iv) Contabilização da maior parte dos créditos bancários com a contrapartida Caixa, inclusive os relativos a transferências (TED e DOC), e recebimento de duplicatas de cobrança, recursos estes que não transitaram pelo caixa da pessoa jurídica.

E, ainda, conforme consta Termo de Verificação Fiscal do Auto de Infração da Pessoa Jurídica (fls. 4933/4991), na análise dos Livros Diário e Razão dos anos-calendários 2008 e 2009, a fiscalização constatou diversas falhas, conforme abaixo:

III. DA ANÁLISE DA CONTABILIDADE DA FISCALIZADA.

Na análise dos Livros Diário e Razão dos anos-calendário 2008 e 2009, fls. 134 a 2629, apresentados em 02/05/2011, foram constatadas diversas falhas, que foram informadas à FISCALIZADA nos itens 1 a 5 do TERMO 09 e nos itens 1 a 3 do TERMO 11, os quais transcrevemos abaixo:

TERMO 09

1) Não foram encontrados lançamentos contábeis relativos a nenhum dos créditos bancários relacionados no Anexo 1 do presente Termo;

2) Também não foi encontrado nenhum lançamento contábil relativo a créditos na conta bancária nº 1284-4, mantida na agência 2205 da Caixa Econômica Federal, o que sugere que tal conta encontra-se, em tese, à margem da contabilidade da pessoa jurídica;

3) Quase a totalidade dos depósitos na conta bancária nº 3.0009-6, mantida na agência 3270 da Caixa Econômica Federal, listados em anexo ao presente Termo, foram contabilizados por meio de lançamento a débito na conta “2.1.1.002.00021 CC – Caixa Econômica Federal S/A”, ou seja, foram lançados em conta do passivo circulante, diferentemente do que ocorreu com as demais contas bancárias da pessoa jurídica, as quais, com exceção da mencionada no item anterior, foram contabilizadas em conta do ativo circulante;

4) Todos os créditos bancários listados no Anexo 2 do presente Termo foram contabilizados por meio de lançamento a crédito na conta “1.1.1.001.0001 CAIXA GERAL”, ou seja, tiveram como contrapartida a conta Caixa, mesmo aqueles relativos a transferências entre contas bancárias (DOC e TED) e recebimentos de duplicatas em cobrança, recursos que obviamente NÃO transitaram pelo CAIXA da pessoa jurídica;

5) Todos os lançamentos contábeis de receitas reconhecidas pela pessoa jurídica tiveram como contrapartida a conta “1.1.1.001.00001 CAIXA GERAL”, o que, conjuntamente com o constatado nos itens 1 a 4 acima, impossibilita a esta

fiscalização identificar a relação entre a movimentação financeira da pessoa jurídica e as receitas escrituradas pela mesma.

TERMO 11

1) Foram identificados diversos créditos bancários relativos a desconto de cheques e duplicatas que não foram listados nos Anexos 1 e 2 do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 09 de 19/01/2012;

2) Estas operações de descontos de títulos de crédito referem-se, normalmente, a antecipações de receitas tributáveis da pessoa jurídica que as pratica;

3) Da mesma forma que os créditos listados nos Anexos 1 e 2 do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 09 de 19/01/2012, não foram encontrados lançamentos contábeis relativos a parte dos créditos bancários listados em anexo ao presente Termo, e a outra parte foi contabilizada por meio de lançamento a crédito na conta “1.1.1.001.00001 CAIXA GERAL”.

Em virtude das falhas apontadas, considerando que a pessoa jurídica não logrou êxito em comprovar que o seu lucro efetivamente apurado é superior ao seu lucro presumido (opção efetuada pela empresa), a fiscalização considerou como não abrangida pela isenção de IRPF prevista no artigo 10, da Lei nº 9.249/1995, a parcela excedente ao lucro presumido diminuído do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS por ela apurados.

Conforme já relatado, em sua tese recursal, o contribuinte alega que inexistente qualquer erro, vício ou divergência, capaz de reputar a contabilidade da Pessoa Jurídica – Pardo Odontologia Ltda como imprestável, e, para reforçar sua tese, se valeu de Parecer Técnico Contábil (fls. 5208/5222) acostado aos autos após a impugnação. Do referido Parecer Técnico Contábil (fls. 5208/5222), vale destacar os seguintes trechos que tentam desqualificar o trabalho fiscal:

03.04 – DA NÃO CONSIDERAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR PARDO ODONTOLOGIA.

** O valor das notas fiscais emitidas pela requerente, escrituradas e demonstradas no Livro Razão de 2008 e 2009 não consideradas pelo FISCO totalizaram o montante de R\$ 4.184.214,60 (quatro milhões cento e oitenta e quatro mil duzentos e quatorze reais e sessenta centavos).*

O FISCO alegou a falta de lançamentos contábeis e a não identificação dos créditos verificados nas contas correntes analisados.

** Analisando as movimentações financeiras verificou-se que parte dos créditos nas contas correntes tem pequenas diferenças com relação aos valores das notas fiscais emitidas, uma vez que a requerente em sua rotina diária contratava operações de descontos “antecipações de recebíveis” junto as Instituições Financeiras que mantinha relação creditícia, onde eram creditados os valores líquidos, já deduzidos os juros contratados.*

** Assim, não tem sustentação a decisão do Fisco em tomar todos os créditos transitados pelas contas correntes para efeito da Autuação Fiscal sob a alegação que não foi possível a identificação dos mesmos.*

Verificou-se que o Fisco nem teve o trabalho de tentar associar as notas fiscais emitidas pelo período, que constam das Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica com os valores creditados nas contas correntes, que o mesmo entendeu como não identificados.

** Para exemplificar tal afirmação, apresentamos no quadro abaixo a correlação direta entre os valores das notas fiscais emitidas e os créditos verificados nas contas correntes.*

(...)

Obs. Ficou demonstrado no quadro acima, que os depósitos mencionados são idênticos e decorrentes das notas fiscais emitidas pela requerente aos seus clientes, os quais foram creditados diretamente nas contas correntes mantidas junto às instituições financeiras mencionadas.

De acordo com os dados descritos acima, não há o que se falar em declarar a contabilidade como imprestável para o fim de identificação dos valores creditados nas contas correntes, como fez o Fisco.

Obs. Assim, entendemos que a Autuação Fiscal deve ser declarada improcedente com relação à tributação sobre o lucro distribuído pela pessoa jurídica PARDO ODONTOLOGIA LTDA, uma vez que o Fisco não teve o zelo necessário para a apuração real dos valores por ele apontados.

03.05 – DOS RECIBOS EMITIDOS POR SILVIO AMADEU NASSAR PARDO.

(...)

** Observou-se que os valores dos recibos emitidos pela pessoa física, os quais transitaram pelas contas correntes da pessoa jurídica PARDO ODONTOLOGIA LTDA totalizaram entre 03/01/2008 à 23/12/2009 o montante de R\$ 1.755.437,07 (um milhão setecentos e cinquenta e cinco mil quatrocentos e trinta e sete reais e sete centavos).*

04. CONCLUSÃO.

O Fisco ao expedir o Auto de Infração IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA não considerou o faturamento efetivo da PESSOA JURÍDICA – PARDO ODONTOLOGIA LTDA demonstrado nos Livros Razão referentes ao período compreendido entre 01/01/2008 a 31/12/2008 e 01/01/2009 a 31/12/2009, considerando como imprestável a contabilização, para efeito de tributação do lucro distribuído pela Pessoa Jurídica do Ano-Calendário 2008 e 2009.

O FISCO alegou a falta de lançamentos contábeis e a não identificação dos créditos verificados nas contas correntes analisados.

Verificou-se que o Fisco nem teve o trabalho de tentar associar as notas fiscais emitidas pelo período, que constam das Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica com os valores creditados nas contas correntes, que o mesmo entendeu como não identificados.

Neste item ficou demonstrado, conforme quadro abaixo, que inúmeros créditos decorrentes da emissão de notas fiscais pela prestação de serviços pela requerente foram diretamente identificados dentro das movimentações financeiras das contas correntes analisadas, sendo que os demais créditos levantados pelo Fisco decorrem de operações de antecipações de recebíveis, onde foi creditado na conta corrente apenas o valor líquido de cada operação, após a dedução dos juros contratados.

(...)

** Assim, ficou evidenciado que houve excesso por parte do Fisco, uma vez que o mesmo não teve o devido zelo de alocar os valores dos faturamentos do requerente, razão pela qual entendemos que deve-ser julgado improcedente o Auto de Infração apresentado pelo Fisco, ou, que no mínimo haja a determinação para que seja considerado todo o faturamento constante do Livro Razão de 2008 e 2009 e Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, fazendo as exclusões mensais para efeito de arbitramento.*

Entendo que os esclarecimentos prestados pelo recorrente, com o auxílio do Parecer Técnico Contábil (fls. 5208/5222), apenas refutam parte da motivação do lançamento que desqualificou a escrita contábil da empresa (divergência entre determinados valores lançados e os que constam em nota fiscal), não tendo o condão de afastar a higidez do lançamento a que se combate, inclusive por se basear em alegações, mas desacompanhadas dos documentos a que se referem, não havendo, ainda, a menção da página do presente processo, por exemplo, em que se encontram os ditos recibos e notas fiscais mencionados.

Vale destacar que no caso dos autos, a fiscalização apontou diversos vícios relativos à escrituração comercial da pessoa jurídica que promoveu a distribuição de “lucros” ao contribuinte fiscalizado, dentre as quais, irregularidades formais e inconsistências materiais, e que convergiram para que a fiscalização efetuassem o lançamento tributário.

O recorrente não esclarece, por exemplo, a acusação de manutenção de conta bancária à margem de sua contabilidade ou, ainda, a contabilização de uma de suas contas bancárias como conta do passivo circulante, nem mesmo a contabilização da maior parte dos créditos bancários com a contrapartida Caixa, inclusive os relativos a transferências (TED e DOC), e recebimento de duplicatas de cobrança, recursos estes que não transitaram pelo caixa da pessoa jurídica.

Ademais, conforme esclarece Fabiana Del Padre Tomé³, “(...) provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o *animus* de convencimento”.

Se o recorrente não comprova por meio de escrituração contábil, elaborada com observância da legislação comercial, que a existência de lucro efetivo é maior do que o apurado segundo as regras do lucro presumido ou arbitrado, não cabe invocar a isenção relativa a distribuição de lucros excedentes, eis que ausente condição exigida para sua fruição.

Por último, o recorrente alega que ainda que se admitisse a procedência do auto de infração da Pessoa Jurídica, com a aplicação do lucro arbitrado, a parte final do art. 51, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 11/1996, permite a distribuição dos lucros com isenção do IRPF, mesmo nas hipóteses em que o lançamento é realizado por lucro arbitrado, como foi o caso da empresa “Pardo Odontologia Ltda”.

A decisão de piso refutou a alegação da seguinte forma:

[...] Na mesma esteira, não pode ser acolhida a alegação da defesa segundo a qual a fiscalização deveria ter levado em consideração o limite do lucro arbitrado que foi apurado durante o procedimento de ofício, visto que a fonte pagadora não optou por este regime de tributação, mas sim pelo regime do lucro presumido, em razão de que considero, no ponto, que o lançamento atacado não carece de reparos.

Contudo, sobre este ponto entendo que assiste razão ao recorrente, eis que o art. 10, da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, faz referência aos lucros ou dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, independentemente se foi essa a opção escolhida pelo contribuinte, sendo que interpretações em sentido contrário desvirtuam o texto legal que, ao meu ver, já foi preciso neste ponto. É o que se vê:

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.

Assim, entendo que diante do arbitramento do lucro da pessoa jurídica da qual o contribuinte autuado é sócio, a apuração do lucro passível de distribuição deve levar em consideração o lucro arbitrado (e não o presumido), diminuído de todos os impostos e contribuições (inclusive adicional do IR, CSLL, Cofins, PIS/Pasep) a que estiver sujeita a pessoa jurídica (art. 51, § 4º da IN SRF nº 11/96; art. 48, § 2º da IN SRF nº 93/97; art. 3º, § 4º da Lei nº 7.713/88; art. 10 da Lei nº 9.249/95; art. 51 da IN SRF nº 11/96 e ADN CST nº 4/96).

³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405.

Dessa forma, entendo que assiste parcial razão ao contribuinte, de modo que o imposto exigido deva ser recalculado com apuração do lucro passível de distribuição considerando o lucro arbitrado (e não o presumido), diminuído de todos os impostos e contribuições (inclusive adicional do IR, CSLL, Cofins, PIS/Pasep) a que estiver sujeita a pessoa jurídica.

5. Do pedido de diligência.

O recorrente ainda pleiteia, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência com a remessa dos autos à origem para que seja realizada nova fiscalização acerca das escriturações contábeis da pessoa jurídica “Pardo Odontologia Ltda” para que seja atestada a regularidade na distribuição dos lucros bem como a dedução das despesas glosadas.

Rejeito o pedido, por entender que a conversão do julgamento em diligência, não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir, sob pena de se inverter o ônus da prova.

6. Da multa aplicada.

Por fim, o recorrente requer o afastamento da multa no percentual de 75%, estribada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96), por entender que não houve dolo/fraude no caso em tela, bem como em observância aos princípios da vedação ao confisco, proporcionalidade e razoabilidade.

Entendo que o pleito não merece acolhimento. A começar, e conforme já bem pontuado pela decisão de piso, a responsabilidade por infrações à legislação tributária, via de regra, independe da intenção do agente ou do responsável e tampouco da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato comissivo ou omissivo praticado, a teor do preceito contido no art. 136 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

Ademais, a multa de ofício aplicada pela fiscalização pune precisamente os atos que, muito embora não tenham sido praticados dolosamente pelo contribuinte, ainda assim, tipificam infrações cuja responsabilidade é de natureza objetiva e encontram-se definidas nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações introduzidas pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Por fim, sobre as alegações de vedação ao confisco, proporcionalidade e razoabilidade, destaco que que falece competência legal à autoridade julgadora de instância administrativa para se manifestar acerca da legalidade das normas legais regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, para, rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para que o imposto seja recalculado com apuração do lucro passível de distribuição considerando o lucro arbitrado (e não o presumido), diminuído de todos os impostos e contribuições (inclusive adicional do IR, CSLL, Cofins, PIS/Pasep) a que estiver sujeita a pessoa jurídica.

Processo nº 16004.720302/2012-40
Acórdão n.º **2401-005.878**

S2-C4T1
Fl. 5.316

É como voto.

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator