



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.000585/2007-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.209 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2023
Recorrente ERASTO MESSIAS DA SILVA JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIAS PRECLUSAS. IMPOSSIBILIDADE.

Deixa-se de conhecer das alegações de ilegalidade de norma tributária. Isso porque tais apreciações cabem exclusivamente ao Poder Judiciário.

Deixa-se de conhecer das matérias levantadas apenas em recurso voluntário e que poderiam ter sido anteriormente arguidas pelo contribuinte.

DOCUMENTOS APRESENTADOS APENAS EM SEDE RECURSAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. POSSIBILIDADE.

Em respeito ao princípio da verdade material, cabe a análise de documentos apresentados apenas em sede recursal, especialmente considerando se tratar o sujeito passivo de pessoa física.

PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não se acata a arguição de nulidade, uma vez que o lançamento foi efetuado por agente competente, com a observância dos requisitos previstos na legislação tributária. A correta descrição dos fatos prevalece sobre eventual erro na indicação do enquadramento legal, ainda mais quando o contribuinte revela ter exercido plenamente o contraditório e ampla defesa.

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

Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual. No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, poderá ser distribuída, sem incidência de imposto, parcela de lucros ou dividendos excedentes, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pelo lucro

presumido. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, que deverá conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetido à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das matérias preclusas, e por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Joao Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 165-197) em que o recorrente sustenta, em síntese:

- a) Ao contrário do afirmado pela decisão recorrida, o erro de direito do auditor fiscal ao basear o lançamento no art. 663 do RIR/99 (quando deveria ter indicado o art. 662 do mesmo diploma) implica nulidade do lançamento. Isso porque o auto de infração foi lastreado em dispositivo legal (referente a rendimentos de 1995) que é inaplicável ao caso concreto (referente a rendimentos do ano de 2002);
- b) A redação do art. 10 da Lei nº 9.249/95 determina que a isenção por ele prescrita abrange os lucros distribuídos pelas empresas sujeitas ao regime de apuração de lucro real, presumido e arbitrado sem condições ou restrições. A intenção do legislador, que não deve ser ignorada, foi justamente incentivar o sócio/acionista a investir na empresa de que participa;
- c) Se a Lei não impôs condições à fruição da isenção, não poderia mera instrução normativa fazê-lo, como pretendeu a IN SRF nº 11/96. O seu art. 51, § 2º, ao condicionar a fruição da isenção em relação ao excedente de lucros distribuídos pelas empresas sujeitas ao regime de lucro presumido, extrapolou o quanto especificado em Lei;

- d) Cabe lembrar também que as empresas sujeitas ao regime de apuração de lucro presumido não estão obrigadas à manutenção de escrituração contábil completa, podendo optar pela manutenção apenas do Livro Caixa (como foi o caso da empresa do recorrente);
- e) É permitido ao contribuinte demonstrar que o lucro da empresa é superior ao quanto presumido para fins de cobrança de IRPJ e CSLL, uma vez que se trata de presunção relativa. Isso pode ser feito inclusive em sede de recurso voluntário, em respeito ao princípio da verdade material e aos demais previstos no art. 37 da CF. Com isso, verifica-se que os documentos ora apresentados comprovam a existência de lucros reais superiores aos presumidos, cabendo o cancelamento do auto de infração;
- f) Descabe a cobrança de juros à Taxa Selic;
- g) Descabe a cobrança de juros sobre a multa de ofício;

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos (fl. 196):

104. Ante todo o exposto, pede o Recte. seja o presente recurso voluntário acolhido e provido para se cancelar a íntegra do lançamento fiscal ora impugnado, tanto em razão da sua patente nulidade quanto em atenção ao fato de que este faz a cobrança de débito de imposto de renda que não é devido em função da isenção que beneficia a distribuição de lucros feita aos sócios das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado posta no artigo 10 da Lei nº 9.249/95.

105. Caso não se acolha o pedido formulado no item antecedente, o que só se admite por amor ao argumento, requer o Recte. seja o presente recurso voluntário acolhido e provido para o fim de se afastar a aplicação da Taxa Selic como índice de juros de mora, bem como sua aplicação sobre a multa de ofício aplicada à Recte., pelas razões acima postas.

O recurso veio acompanhado dos seguintes documentos: i) Documentos pessoais (fls. 198 e 199); ii) Cópia dos documentos dos autos (fls. 200-210); e iii) Cópias de livro diário (fls. 211-256).

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração vinculado ao MPF nº 0811100/00223/06 (fls. 3-121) que constitui crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF, em face de Erasto Messias da Silva Junior (CPF nº 029.201.218-71), referente a fatos geradores ocorridos em 31/12/2002. A autuação alcançou o montante de R\$ 161.441,32 (cento e sessenta e um mil quatrocentos e quarenta e um reais e trinta e dois centavos). A notificação do contribuinte aconteceu em 05/12/2007 (fl. 123).

Nos campos de descrição dos fatos e enquadramento legal da notificação, consta o seguinte (fls. 120):

001 - RENDIMENTOS ATRIBUÍDOS A SÓCIOS DE EMPRESAS RENDIMENTOS EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO PAGOS A SÓCIO.

Rendimentos pagos a sócio ou acionista de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no Lucro Presumido/Arbitrado, excedentes ao Lucro Presumido/Arbitrado menos IRPJ, COFINS, CSLL e PIS/PASEP, quando a pessoa jurídica não demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei

comercial, que o lucro efetivo é superior ao Lucro Presumido/Arbitrado, de acordo com Ato Declaratório Normativo Cosit nº 4/96, inciso II, conforme Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, que faz parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (7%)
31/12/2002	R\$ 239.508,54	75,00

Na descrição dos fatos que deram origem ao lançamento, menciona o Termo de Verificação Fiscal e Constatação de Irregularidades (fls. 115 e 116):

[...]

Após a análise dos documentos apresentados pelo contribuinte, constei que a empresa não efetuou a escrituração contábil. Assim, fica a distribuição dos lucros isentos do IR, limitada ao valor do lucro presumido apurado, deduzidos dos impostos incidentes sobre esse lucro.

[...]

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos: i) Mandado de procedimento fiscal e demais intimações (fls. 3-9, 14, 15); ii) Referentes à declaração de ajuste anual do contribuinte (fls. 10-3); iii) Resposta da Consultoria Rodrigues Empresarial e Contábil LTDA (fl. 16); iv) Documentos pessoais (fls. 17 e 18); v) Comprovantes de rendimentos pagos e de retenção de imposto de renda na fonte (fls. 19 e 20); vi) Informes de rendimentos do Safra Asset Management (fls. 21 e 22), Caixa Econômica Federal (fl. 23); vii) Extratos do Banco Luso Brasileiro (fls. 24, 25, 94), Banco Safra (fls. 26-47), Banco Indusval Multistock (fl. 93); viii) Instrumento particular de contrato social, declaração e alterações contratuais (fls. 48-58); ix) Contrato de prestação de serviços técnicos especializados regido pelo Código Civil (fls. 59-65); x) Registro de notas fiscais de serviços prestados (fls. 66-70); xi) Notas fiscais e recibos (fls. 71-80); xii) Cópias de livro caixa (fls. 81-92); xiii) Mensagem eletrônica (fl. 95); xiv) Referentes a DIPJ (fls. 97-112); e xv) Planilhas de demonstrativo de apuração de lucro presumido a ser distribuído aos sócios, de apuração do IRPJ devido e da apuração da CSLL (fls. 113 e 114).

O contribuinte apresentou impugnação (fls. 125-128) alegando que:

- a) A empresa Três "G" está desobrigada por lei da escrita contábil, mas mantém em ordem os registros de suas operações, em particular seu Livro Caixa, do qual extraiu-se cópia da operação de distribuição de lucros no ano-calendário de 2002 (doc. 2), apenas para ilustrar. Os faturamentos também estão fielmente demonstrado no Livro Caixa. anexa-se ainda as cópias dos recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica, correspondentes às receitas submetidas à tributação com base no lucro presumido que geraram o montante distribuído ao sócio, ora impugnante, em 2002 (doc. 3).
- b) Verifica-se que a totalidade do lucro apurado por meio da sistemática de tributação do lucro presumido se deu em 2002, e não o ano-calendário de 1995, como quis crer o Sr. AFRFB. A distribuição de lucros em questão regeu-se pelo que dispõe o art. 662 do Regulamento do Imposto de Renda

— RIR aprovado pelo Decreto 3.000 de 1999. Portanto, o fundamento legal que levou a autoridade a lavrar o auto de infração está equivocado, pois o art. 663 refere-se apenas a lucros e dividendos correspondentes ao ano-calendário de 1995 e os rendimentos recebidos pelo impugnante e que foram objeto de autuação se deram em 2002.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos (fl. 128):

À vista de todo exposto, demonstradas a insubsistência e a improcedência do Auto de Infração originado da ação fiscal, o impugnante requer seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, proceder o cancelamento do Auto de Infração e do correspondente o débito fiscal reclamado.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Comprovante de rendimentos pagos e de retenção de imposto de renda na fonte (fl. 129); ii) Cópias de livro caixa (fls. 130-138); iii) DARF (fls. 139-145).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II/SP (DRJ), por meio do Acórdão nº 17-44.655, de 23 de setembro de 2010 (fls. 153-160), negou provimento à impugnação, mantendo a exigência fiscal integralmente, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

INDICAÇÃO INCORRETA DO DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO.

Não há nulidade do lançamento fiscal por indicação incorreta do dispositivo legal infringido quando restar caracterizado a inexistência de qualquer prejuízo ao contribuinte, seja porque a descrição da infração contida no Relatório Fiscal lhe possibilita ampla defesa, seja porque a impugnação apresentada revela que este tem pleno conhecimento da infração que lhe foi imputada.

LUCROS DISTRIBUÍDOS. DISTRIBUIÇÃO EXCEDENTE AO LUCRO PRESUMIDO.

Somente pode ser distribuído, com isenção do imposto de renda, valor maior que o lucro presumido do período quando se comprovar que o lucro contábil excedeu o presumido, mediante levantamento dos demonstrativos contábeis com observância da legislação comercial.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão se deu em 09 de novembro de 2010 (fl. 164), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 08 de dezembro de 2010 (fls. 165-197). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço parcialmente.

Deixo de conhecer do argumento referente a suposta ilegalidade do art. 51, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 11/96. Isso porque é defeso ao julgador administrativo manifestar-se a respeito da legalidade ou constitucionalidade da legislação tributária - o que também abarca as Instruções Normativas da SRF. Lembre-se que competência para tais apreciações é exclusiva do Poder Judiciário.

Deixo de conhecer, também, dos argumentos referentes aos juros cobrados à Taxa Selic e aos juros incidentes sobre a multa de ofício. Tendo em vista que não foram debatidos anteriormente no processo, nem mesmo com a impugnação ao lançamento, entendo que se tratam de matérias preclusas.

Mérito

Das matérias devolvidas

1. Da documentação apresentada em sede recursal.

O recorrente apresentou diversos documentos com seu recurso voluntário que não acompanharam sua impugnação ao lançamento. A juntada de documentos pelo sujeito passivo no processo administrativo fiscal deve estar concentrada no momento de sua impugnação, de acordo com o art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

O § 4º do mesmo dispositivo prevê as condições específicas em que os documentos e provas poderão ser apresentados excepcionalmente em fase recursal:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Em que pese a situação não se encaixe em nenhuma das hipóteses acima referidas, Em que pese a inaplicabilidade do permissivo acima referido, cabe aqui a observância do princípio do formalismo moderado – próprio dos processos administrativos – pelo qual se permitiria a apresentação de documentos extemporâneos, desde que idôneos e aptos a servir como meio de prova. O CARF tem acolhido tal posicionamento conforme as seguintes decisões:

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

Exercício: 2004

IRPF. DEDUÇÃO COM INSTRUÇÃO. DOCUMENTOS IDÔNEOS A COMPROVAR AS ALEGAÇÕES DO CONTRIBUINTE. DEFERIMENTO.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, e devem se referir às despesas do contribuinte ou de seus dependentes.

O contribuinte obrou comprovar por documentos idôneos que demonstrem a possibilidade de afastar a glosa do Imposto de Renda.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DOCUMENTOS JUNTADOS EM FASE RECURSAL. FORMALISMO MODERADO.

Tendo o contribuinte apresentado documentação comprobatória do seu direito, ainda que em fase recursal, deve ser acolhida para fins de constatação dos fatos ocorridos, pelo princípio do formalismo moderado no processo administrativo fiscal.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

(Acórdão nº 2301-007.167, de 05 de março de 2020)

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

Exercício: 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Em processo administrativo fiscal considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, nos termos do art. 17, do Decreto Lei n.º 70.235/72, devendo ser observado o disposto no artigo 16, inciso III, do citado diploma.

A apreciação de matéria não contestada expressamente pelo contribuinte quando da impugnação, não pôde ser apreciada pelo julgador de primeira instância. Em não tendo sido objeto do seu julgamento, não cabe ao julgador de segunda instância examiná-la, configurando, portanto, a preclusão processual no que diz respeito a parte do lançamento, especificamente à multa isolada, que é parte integrante do auto de infração.

GLOSAS DE DESPESAS MÉDICAS COM DEDUÇÕES INDEVIDAS. PROCEDÊNCIA. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTOS IDÔNEOS APRESENTADOS EM FASE RECURSAL. PROCEDÊNCIA.

São admissíveis as deduções incluídas em Declaração de Ajuste Anual quando comprovadas as exigências legais para a dedutibilidade, com documentação hábil e idônea. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Tendo o contribuinte realizado a comprovação dos efetivos pagamentos das despesas médicas por meio de documentos idôneos, deve ser afastada parcialmente a glosa referente ao devido legal.

Comprovada idoneamente por documentos que demonstrem a possibilidade de afastar a glosa do Imposto de Renda, ainda que em fase recursal, deve ser admitido os comprovantes apresentados a destempo, com fundamento no princípio do formalismo moderado, não subsistindo o lançamento quanto a este aspecto.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

(Acórdão nº 2301-006.338, de 07 de agosto de 2019).

Isso posto, entendo que cabe a análise dos novos documentos apresentados pelo recorrente.

2. Da nulidade do lançamento por erro na capitulação legal.

Assevera o recorrente que deve ser reconhecida a nulidade do auto de infração, uma vez que foi lastreado no art. 663 do RIR/99, quando deveria ter sido indicado pelo auditor fiscal o art. 662 do mesmo diploma. Tal erro de direito ocasionaria a nulidade pois o dispositivo utilizado é inaplicável ao caso em tela, ensejando vício insanável do lançamento.

Sobre esse ponto entendeu a DRJ que, embora tenha ocorrido erro material por parte do auditor fiscal (que efetivamente deveria ter indicado o art. 662, e não o art. 663, do RIR/99), tal questão não implica em verdadeira nulidade. Isso porque não houve verdadeiro prejuízo à defesa, na medida em que os fatos que ensejaram a autuação foram extensivamente

descritos nos relatórios e demais documentos anexos ao auto de infração. Além disso, argumenta que o contribuinte foi plenamente capaz de formular seus argumentos e apresentar os documentos que entendia necessários.

Ressalte-se que a nulidade do lançamento ocorrerá nas hipóteses descritas no art. 59, I e II, do Decreto-Lei nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como a questão em tela não versa sobre eventual incompetência da autoridade lançadora, a discussão cinge-se a possibilidade de cerceamento ao direito de defesa do contribuinte em decorrência do erro material do auditor fiscal ao indicar o enquadramento legal do auto de infração, considerando também a descrição dos fatos tal qual se deu pelos documentos encaminhados ao sujeito passivo.

Note-se que o enquadramento legal e a descrição dos fatos se destinam justamente à possibilitar o exercício do contraditório e da ampla defesa por parte do contribuinte, sem olvidar da sua função de apresentar os motivos de fato e de direito à autoridade julgadora - para que esta possa formar sua convicção em relação à procedência ou improcedência do lançamento, em cotejo com os argumentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

É necessário, portanto, que o auditor-fiscal relate com clareza os fatos ocorridos, as provas e evidencie a relação lógica entre estes elementos de convicção e a conclusão advinda deles. Não é necessário que a descrição seja extensa, bastando que se articule de modo preciso os elementos de fato e de direito que levaram o auditor ao convencimento de que a infração deve ser imputada ao contribuinte.

Como abordado no relatório acima e detalhado pela decisão recorrida, tem-se que os fatos que ensejaram o lançamento foram extensivamente descritos nos documentos anexos ao Auto de Infração. É inequívoco que o montante ora cobrado a título de IRPF é decorrente da distribuição de lucros excedentes por pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração de lucro presumido - ou seja, o sócio contribuinte recebeu valores acima da diferença entre a base de cálculo presumida do IRPJ descontado do valor desse imposto e da CSL.

Sendo assim, em que pese o erro material ao identificar a capitulação legal, a descrição dos fatos foi suficiente para identificar as razões do lançamento e para o exercício do contraditório e da ampla defesa. Prova disso é o fato de que o contribuinte foi capaz de tecer seus argumentos na impugnação e no recurso voluntário, sabendo que a situação de fato relacionava-se ao art. 662 do RIR/99 e não ao art. 663 do mesmo diploma.

Resta muito claro, pois, que o contribuinte teve todos os seus direitos de defesa devidamente reservados e garantidos, o processo fiscal cumpriu todas as suas etapas, a notificação fiscal está completa e clara, e o contribuinte teve acesso a tudo. Assim, não merece acolhimento esta preliminar levantada.

3. Da tributação sobre os lucros excedentes

Entende o contribuinte que os documentos por ele apresentados são suficientes a demonstrar que os lucros supostamente excedentes a ele distribuídos seriam, na verdade, integrantes do lucro efetivo que teve a empresa da qual é sócio na proporção de 95% das quotas sociais.

Apesar de terem sido anexados aos autos apenas em fase recursal, os elementos em questão foram admitidos conforme o item 1 acima. Tratam-se de cópias do livro diário da empresa, com demonstração do resultado do exercício e balancete analítico para o ano de 2002, o qual foi autenticado pela Junta Comercial do Estado de São Paulo em 01/12/2010, conforme indicação das fls. 212, 221, 231 e 245.

Pois bem. A isenção dos lucros distribuídos está prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95:

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.

De acordo com o art. 51, §2º, da IN SRF nº 11/96, nos casos de empresas sujeitas ao regime de apuração do lucro presumido, a isenção sobre a distribuição dos lucros poderá alcançar o valor que exceder a da base de cálculo do IRPJ (descontada desse imposto e da CSL) caso seja demonstrado por escrituração contábil regular (conforme exigências da Lei comercial) que o lucro efetivo era maior do que o valor presumido - de modo a sustentar o excedente distribuído aos sócios:

Art. 51. 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, 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 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 imputado 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.

Cumprir destacar, ainda, que a divisão dos lucros e dividendos estão sendo aceitos como isentos pela jurisprudência do CARF mediante o cumprimento de formalidades e obrigações como manter os livros contábeis/livro diário devidamente escriturado, a exemplo do Acórdão 2202-005.011, de 12 de março de 2019, de Relatoria do Conselheiro Martin da Silva Gesto, da 2ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, da qual descreve que a isenção é permitida:

[...] desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pelo lucro presumido. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, que deverá conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetido à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio.

A decisão recorrida acertadamente negou provimento à impugnação ao lançamento porque o contribuinte deixou de apresentar os referidos documentos, que foram juntados aos autos apenas em fase recursal. Convém, ainda, ressaltar o seguinte trecho constante do Acórdão da DRJ:

Como se depreende da leitura do §4º [do art. 258 do RIR], o Livro Diário tem que ser escriturado e deve ser submetido à autenticação no órgão competente. E a Instrução Normativa nº 16, de 1º de março de 1984, estabeleceu como termo final para essa autenticação a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do exercício financeiro, como segue:

Para fins de apuração do lucro real, poderá ser aceita, pelos Órgãos da Secretaria da Receita Federal, a escrituração do livro "Diário" **autenticado em data posterior ao movimento das operações nele lançadas, desde que o registro e a autenticação tenham sido promovidos até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente exercício financeiro.**

O marco para as empresas que são tributadas com base no lucro real é para que o lucro a ser declarado esteja respaldado em escrituração contábil e regular, a ser conferida pela fiscalização em eventual procedimento fiscal.

Pelo exposto, pode-se concluir em relação ao caso concreto que, para que não se desse a incidência do imposto de renda sobre a parcela excedente de distribuição de lucros, à vista da legislação referenciada, teria o contribuinte que estar respaldado em escrituração formal da empresa, com base no lucro contábil, e deveria tal escrituração ter sido prévia e tempestivamente apresentada à fiscalização, conforme solicitado ao autuado na ação fiscal.

A falta de apresentação no curso da ação fiscal, bem como na impugnação, da referida escrituração, leva à convicção de que não houve apuração do lucro contábil. (grifos nossos).

Tem razão o Juízo *a quo* no que tange ao prazo para a apresentação e autenticação da escrituração contábil. Isso porque é necessário assegurar que o conteúdo dos documentos tenha sido aquele exatamente conforme os fatos e operações que se deram ao longo do ano-calendário ao qual se referem, e não tenham sido elaborados posteriormente com valores suficientes para sustentar as alegações do contribuinte em processos como o presente.

Ocorre que, ao que tudo indica, o contribuinte veio a apresentar e autenticar os documentos apresentados em sede recursal apenas em 01/12/2010, ou seja, tão somente após a sua notificação do acórdão recorrido, que ocorreu em 09/11/2010. Dessa forma, entendo que não há como ter certeza da efetividade do lucro declarado nesses documentos.

No que diz respeito ao ônus da prova, bem como às alegações relativas ao princípio da verdade material, vale reproduzir o quanto afirmado no Acórdão nº 2301-009.354, de 12 de agosto de 2021, desta Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF:

Na busca da verdade material, princípio este vinculado ao processo administrativa fiscal, forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, conclusiva por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

Cabe à autoridade lançadora comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja a aquisição da disponibilidade econômica. Ao contribuinte, cabe o ônus de provar que o rendimento tido como omitido tem origem em rendimentos tributados ou isentos, ou que pertence a terceiros. Assim, é inviável dar provimento ao recurso do recorrente.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que se alega é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

O processo judicial em seu artigo art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil, inciso I, impõe ao interessado as comprovações de fato e de direito, tal qual como no processo administrativo:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Nesse sentido, caberia ao contribuinte comprovar que detinha direito à isenção postulada - o que não veio a ocorrer.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente o lançamento formalizado por meio do Auto de Infração vinculado ao MPF nº 0811100/00223/06.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle