



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19311.000383/2010-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-010.210 – 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: 2008

CONHECIMENTO. ILEGALIDADE DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

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

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.

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. 325-350) em que o recorrente sustenta, em síntese:

- a) A isenção do art. 10 da Lei nº 9.249/95 foi concedida sem imposição de qualquer restrição ou condição - a referida lei não limita a isenção ao montante presumido para fins de recolhimento de IRPJ e CSL. O objetivo da Lei é justamente incentivar o sócio/acionista a investir na empresa de que participa. Nesses termos, não poderia mera instrução normativa impor condições para a fruição da isenção, como pretendeu a IN SRF nº 11/96. Trata-se, portanto, de dispositivo nulo de pleno direito que não deve ser utilizado para embasar o presente lançamento. A restrição em tela também vai de encontro ao objetivo da legislação como acima citado, sem falar do fato de que as empresas sujeitas ao lucro presumido não são obrigadas à manutenção de escritura contábil;
- b) A presunção relativa ao lucro presumido para fins de IRPJ admite prova em contrário, notadamente aquelas que demonstrarem que os lucros do período foram maiores. Tendo o recorrente apresentado provas de que o lucro efetivo foi maior do que o presumido, abrangendo o suposto excedente verificado pela fiscalização, descabe a manutenção do presente lançamento em respeito ao princípio da verdade material;

Ao final, formula pedidos nos termos da fl. 349.

O recurso veio acompanhado dos seguintes documentos: i) Procuração (fls. 351 e 352); ii) Cópias de documentos dos autos (fls. 353-367); iii) Cópias de livro diário geral (fls. 368-385).

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração vinculado ao MPF nº 0812400/00312/10 (fls. 2-272) que constitui crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Física, em face de Erasto Messias da Silva Júnior (CPF nº 029.201.218-71), referente a fatos geradores ocorridos em 31/12/2007. A autuação alcançou o montante de R\$ 408.321,29 (quatrocentos e oito mil trezentos e vinte e um reais e vinte e nove centavos). A notificação do contribuinte aconteceu em 29/07/2010 (fl. 272).

Nos campos de descrição dos fatos e enquadramento legal (fl. 268), menciona-se que:

001 - RENDIMENTOS ATRIBUÍDOS A SÓCIOS DE EMPRESAS. LUCRO (REAL, ARBITRADO OU PRESUMIDO) DISTRIBUÍDO A SÓCIO OU ACIONISTA EXCEDENTE AO ESCRITURADO.

Rendimentos pagos a sócio de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no Lucro Presumido, excedente ao valor da base de cálculo do imposto, diminuída do Imposto de renda e todas as contribuições devidas, nos termos do item 51 e parágrafos da Instrução Normativa-SRF n.º 11/96, conforme especificado no Relatório Fiscal que integra este Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/12/2007	R\$ 753.440,25	75,00

Enquadramento legal: Art. 662 do RIR/99, art. 1º da Lei n.º 11.482/07, art. 10. Da Lei n.º 9.249/95, art. 9º, XVI, da Instrução Normativa SRF n.º 15 de 06/02/2001, art. 48, §§ 2º e 4º, da Instrução Normativa SRF n.º 093, de 24/12/1997.

O Relatório Fiscal menciona (fls. 257-262) menciona que:

2.1 - Em 26 de fevereiro de 2010 foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal — Diligência — MPF-D n.º 08.1.24.00-2010-00191-7 com o intuito de levantar informações sobre o pagamento de lucros aos sócios da empresa TRÊS G CONSULTORIA SC LTDA, CNPJ 05.266.641/0001-06.

2.2— Em 10 de maio de 2010 a empresa Três G Consultoria SC Ltda foi intimada, através do Termo de Diligência Fiscal/Solicitação de Documentos a apresentar os seguintes documentos:

"1) Relação discriminativa de todos os pagamentos e ou créditos efetuados aos sócios e ou administradores, fazendo constar as informações: Nome completo do beneficiário; CPF; relação do beneficiário com a fonte pagadora; valor dos pagamentos; forma de pagamento; motivo/causa do pagamento; valor bruto, valor dos descontos; contabilização (data, conta, contrapartida, n.º de folhas do Diário).

2) Em relação à situação acima, comprovar com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas, valores e pessoas, os pagamentos e ou créditos efetuados, deixando a disposição os Livros Diários e Razões."

2.3 - Em atenção ao Termo de Diligência Fiscal/solicitação de Documentos, a empresa apresentou Relação discriminativa e Recibos de Pagamentos referentes a distribuição de lucros no ano 2007 no montante de R\$1.000.000,00 (um milhão de reais), ambos assinados pelos sócios. Esclareceu que não apresentou as informações contábeis, porque os documentos da empresa foram extraviados, conforme Boletim de Ocorrência n.º 5568/2008.

3. Tendo em vista que a empresa não apresentou escrituração contábil, não informou distribuição de lucros e nem a existência de receitas na DIRPJ, em 09 de abril de 2010 foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização — MPF-F n.º 08.1.24.00-2010-00312-0 para o contribuinte Erasto Messias da Silva Junior com o objetivo de verificar o cumprimento das obrigações tributárias, no que diz respeito ao Imposto de Renda Pessoa Física.

3.1 — Em cumprimento ao referido MPF-F, foi lavrado Termo de Início de Procedimento Fiscal, cuja ciência do contribuinte, via postal conforme Aviso de Recebimento — AR n.º RJ 21686434 0 BR, ocorreu em 16 de abril de 2010.

3.2 — No Termo de Início de Procedimento Fiscal o contribuinte foi intimado a apresentar, a documentação comprobatória dos valores lançados em sua Declaração de

Imposto de Renda Pessoa Física — ano calendário 2007, a título de rendimentos tributáveis, não tributáveis, isentos ou tributáveis exclusivamente na fonte e os extratos referentes as suas movimentações bancários.

3.3 - Em atenção ao referido Termo o contribuinte apresentou os extratos bancários conforme solicitados, e para justificar os seus rendimentos isentos e não tributáveis, apresentou as notas fiscais emitidas pela empresa Três G Consultoria SC Ltda, da qual ele é sócio majoritário.

3.4 — Tendo em vista que a pessoa física dos sócios não se confunde com a pessoa jurídica da qual participa, o contribuinte foi intimado através do termo de constatação e de intimação fiscal, datado de 12/05/2010 a comprovar a origem dos valores movimentados em sua conta corrente e a esclarecer como a sua empresa (Três G Consultoria SC Ltda) poderia ter distribuído aqueles lucros, se a DIRJP de 2007 era omissa quanto às receitas auferidas e à distribuição de lucros, além de não possuir escrituração contábil elaborada de acordo com a legislação comercial que pudesse demonstrar a existência dos referidos lucros.

3.5 — Para justificar tal situação, o contribuinte retificou a Declaração de Imposto de Renda da Três G Consultoria SC Ltda, mandou refazer o Livro Caixa e ratificou a informação de que os valores movimentados em sua conta corrente bancária são provenientes de distribuição.

4.1 — Quanto ao Imposto de Renda, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, no seu artigo 10, dispõe, in verbis:

"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".

4.2 — Regulamentando este dispositivo legal foi publicado o Ato Declaratório Normativo — COSIT nº 16 de 30 de março de 1994, publicado no Diário Oficial da União de 04 de abril de 1994 declarando em caráter normativo, que são tributados na fonte e na Declaração de Ajuste Anual, os rendimentos, efetivamente pagos a sócios ou titular de empresa tributada com base no lucro presumido que ultrapassem a soma do lucro presumido, deduzidos do imposto de renda incidente ou pago, proporcionais A sua participação no capital social, ou no resultado, se houver previsão contratual.

4.3 — Foi editado também o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 4, de 29 de fevereiro de 1996, publicado no Diário Oficial da União de 05/03/1996, declarando em caráter normativo, que no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, 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 de pessoas jurídicas, inclusive adicional, quando devido, a contribuição social sobre o lucro, A contribuição para a seguridade Social — COFINS e As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor — PIS/PASEP.

4.4 — O artigo 10 da Lei nº 9.249/95, é normatizado ainda pela Instrução Normativa SRF nº 15 de 6 de fevereiro de 2001, que em seu artigo 9º, inciso XVI, diz o seguinte:

Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado de acordo com a tabela progressiva mensal prevista no artigo 24 (da mesma IN SRF 15/2001), a título de antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual, os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoas físicas ou jurídicas e os rendimentos pagos por pessoa jurídica a pessoa física, tais como os lucros efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, tributados pelo regime do lucro presumido, e escriturados

no livro Caixa ou nos livros de escrituração contábil, que ultrapassem o valor do lucro presumido deduzidos dos impostos e contribuições correspondentes.

5. Conforme se depreende dos dispositivos acima, os lucros que ultrapasaram o valor do Lucro Presumido, deduzido dos impostos e contribuições devidas são tributáveis, exceto se o contribuinte demonstrasse através de escrituração contábil elaborada de acordo com a legislação comercial (escrituração de livro Diário e livro Razão) a existência dos lucros. Como a empresa Tres G Consultoria SC Ltda, não fez escrituração contábil, mas apenas o Livro Caixa, deveria ter tributado os lucros excedentes distribuídos. Desta forma fizemos a tributação dos lucros distribuídos acima do permitido, conforme demonstrado abaixo:

[Planilha conforme fls. 261 e 262]

6. Demonstrado que o contribuinte sob ação fiscal, Erasto Messias da Silva Junior, recebeu, a título de distribuição de lucros, valores acima do permitido pela lei, sem a devida tributação, lavramos o presente auto-de-infração, do qual este relatório é parte integrante, lançando o imposto incidente sobre a diferença entre o lucro distribuído não sujeito à incidência do imposto e o total do lucro distribuído.

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos: i) Mandado de procedimento fiscal, termo de diligência fiscal e demais intimações (fls. 3-5, 16-20, 200-206, 208, 209); ii) Relação descritiva de pagamentos aos sócios (fl. 6); iii) Recibos (fls. 7 e 8); iv) Esclarecidos (fl. 9); v) Relativos à declaração de ajuste anual do contribuinte (fls. 10-15); vi) Respostas do contribuinte (fl. 21, 207, 210-219); vii) Planilha de movimentação financeira (fls. 22 e 23); viii) Relativos aos rendimentos recebidos de pessoa jurídica (fls. 24-26); ix) Informes de rendimentos de instituições financeiras (fls. 27-38); x) Relativos à movimentação de conta corrente junto ao Banco Safra (fls. 39-41); xi) Contrato de mútuo (fls. 42-46); xii) Relativos à Três G Consultoria, notas fiscais por ela emitidas e documentos de arrecadação correspondentes (fls. 47-62); xiii) Extratos do Banco Safra (fls. 65-75); xiv) Movimentação financeira junto ao Avanti Hedge (fls. 76-86), Claritas Hedge (fls. 87-111), Credit Agricole (fls. 112-126), Credit Suisse (fls. 127-140), GAP (fls. 141-153), Lacan (fls. 154-160), Nobel (fls. 161-173), Patria Hedge (fls. 174-186) e Quest (fls. 187-199); xv) Cópias de folhas de livro caixa (fls. 223-237); e xvi) Relativos a DIPJ (fls. 238-256).

O contribuinte apresentou impugnação conforme fls. 276-286 alegando que:

- a) A fiscalização incorre em contradição, visto que os dispositivos que embasaram o lançamento vem a favor do contribuinte. A legislação aplicável determina que, no caso de empresas sujeitas ao regime do lucro presumido, não serão tributáveis os valores distribuídos aos sócios em excedente à diferença da base de cálculo do IRPJ e os impostos e contribuições devidos pela empresa quando houver prova contábil da existência de lucros superiores ao que foi presumido pelas normas de apuração do IRPJ. No caso concreto, o contribuinte demonstrou a existência de lucro superior ao presumido com base no Livro Caixa da empresa e, por isso, descabe a cobrança dos valores ora lançados a título de IRPF;
- b) Tratando-se a fonte pagadora Três G Consultoria SC LTDA. de empresa de pequeno porte, sujeita ao regime de lucro presumido, é possível a dispensa da escrituração contábil completa desde que mantenha Livro

Caixa devidamente escriturado e contendo toda a movimentação financeira (inclusive bancária);

- c) A fiscalização desconsiderou os dados constantes do Livro Caixa apresentado pelo contribuinte, que demonstram o lucro acima referido. Assim, o lançamento se trata de ato ilegal e deve ser anulado; e
- d) Descabe a aplicação da multa de ofício, tendo em vista a inexistência de qualquer infração tributária supostamente cometida pelo contribuinte.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos:

À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e a improcedência do Auto de Infração, espera e requer o impugnante seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se todo o débito fiscal reclamado.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Cópias de documentos do auto de infração (fls. 287-300); ii) Documentos pessoais (fls. 301 e 302).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (DRJ), por meio do Acórdão nº 16.66.941, de 19 de março de 2015 (fls. 306-319), 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: 2007

OMISSÃO. RENDIMENTOS ATRIBUÍDOS A SÓCIOS DE EMPRESAS. RENDIMENTOS EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO.

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido poderá ser distribuído aos sócios, a título de lucros, sem incidência do imposto de renda, o valor da base de cálculo do imposto, diminuído de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica; bem como a parcela de lucros ou dividendos excedentes a este valor, 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 regime de lucro presumido.

**MULTA DE OFÍCIO.**

Incide a multa de 75,00%, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, no caso de lançamento de ofício decorrente de declaração inexata.

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 17 de abril de 2015 (fls. 322 e 323), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 15 de maio de 2015 (fls. 325-349). 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.

Alega o recorrente que descabe a aplicação art. 52, § 2º, da IN RFB nº 11//96 em epígrafe para o fim de impor condições à fruição da isenção do art. 10 da Lei nº 9.249/95, nos casos de lucros distribuídos por empresas sujeitas ao regime de lucro presumido para além da base de cálculo do IRPJ e CSL descontado desses tributos. Isso porque a Lei não dispõe sobre qualquer condição ou restrição quanto às formalidades necessárias para que o sujeito passivo se beneficie da isenção sobre os valores recebidos por distribuição de lucros em casos como o presente. Nesse sentido, não poderia a Instrução Normativa inovar sobre o que não consta da Lei.

Entretanto, cabe aqui lembrar que ao julgador administrativo não cabe a manifestação quanto a legalidade da legislação tributária, o que inclui também as Instruções Normativas editadas pela RFB. À instância administrativa cabe tão somente a aplicação das normas tributárias ao caso, sendo que a avaliação quanto à legalidade e constitucionalidade é competência exclusiva do Poder Judiciário. Por essas razões, deixo de conhecer do referido fundamento.

*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 n.º 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 n.º 2301-006.338, de 07 de agosto de 2019).

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

## **2. Da isenção sobre a distribuição dos lucros.**

Entende o recorrente que possui direito à isenção sobre os lucros a ele distribuídos pela empresa Três G Consultoria SC LTDA, isso porque os documentos constantes dos autos

(em especial as cópias de livro caixa e livro diário geral da empresa) são suficientes a demonstrar que o lucro efetivo do período foi maior do que aquele presumido para fins de base de cálculo do IRPJ, de modo tal que teria direito à isenção art. 10 da Lei n.º 9.249/95, mesmo diante das exigências do art. 51, § 2º, da IN RFB n.º 11/96, que prescreve que:

Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

[...]

§ 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.**

Cumprir destacar 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. Com isso, concorda-se com a DRJ ao afirmar que:

Conforme transcrição [dos dispositivos] acima, o art. 10 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, dispõe que 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.

O valor máximo que pode ser distribuído com o benefício dessa isenção tem por base o lucro presumido, caso a pessoa jurídica optante por este regime de tributação não mantenha escrituração contábil regular, demonstrando que o lucro efetivo (contábil) é maior.

Pelo art. 45 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, acima transcrito, as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido estão obrigadas a manter escrituração contábil, nos termos da legislação comercial, admitida a opção pelo Livro Caixa, que deverá registrar toda a movimentação financeira amparado por documentos hábeis e idôneos.

Se a empresa só escriturar o livro Caixa, o valor passível de distribuição com o benefício da isenção de que trata o art. 10 da Lei n.º 9.249, de 1995, é o do lucro presumido,

diminuído de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica (inciso I do § 2º do art. 48 da IN SRF n.º 93, de 24 de dezembro de 1997).

Se a pessoa jurídica mantiver escrituração contábil, esse limite pode ser aumentado. De acordo com o inciso II do § 2º do art. 48 da IN SRF n.º 93, de 1997, poderá ser distribuída, sem incidência de imposto, a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I do mesmo § 2º, desde que a empresa demonstre, mediante escrituração contábil, feita com observância da lei comercial (escrituração de livro Diário e livro Razão), que o lucro efetivo é maior do que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pelo regime do lucro presumido.

Todavia, se houver qualquer distribuição de valor a título de lucros, superior àquele apurado contabilmente, deverá ser imputada à conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros de exercícios anteriores. Na distribuição incidirá o imposto de renda com base na legislação vigente nos respectivos períodos, com acréscimos legais (art. 48, § 3º, da IN SRF 93/1997).

Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, bem assim quando se tratar de lucro que não tenha sido apurado em balanço, a parcela excedente será submetida à tributação, que, no caso de beneficiário pessoa física, dar-se-á com base na tabela progressiva mensal (IN SRF n.º 93, de 1997, art. 48, §§ 4º e 8º).

Consolidando este entendimento, o art. 9º, inciso XVI, da IN SRF n.º 15, de 2001 [...]

Portanto, segundo a legislação em vigor, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido poderá ser distribuído aos sócios, a título de lucros, sem incidência do imposto de renda, o valor da base de cálculo do imposto, diminuído de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica; bem como a parcela de lucros ou dividendos excedentes a este valor, 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 regime de lucro presumido.

Como a empresa Três G Consultoria SC Ltda não fez escrituração contábil (Livro Diário e Razão), mas escriturou apenas o Livro Caixa (consta da DIPJ 2008 Ano-Calendário 2007 escrituração pelo Livro Caixa, à fl. 250), deveria ter tributado os lucros excedentes distribuídos, conforme observou a Fiscalização no Relatório Fiscal (fl. 261).

Frise-se, se a empresa só escritura o livro Caixa, o valor passível de distribuição com o benefício da isenção de que trata o art. 10 da Lei n.º 9.249, de 1995, é o do lucro presumido, diminuído de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica.

Significa dizer que a empresa optante pelo lucro presumido, que deixar de manter a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, abre mão de efetuar a distribuição da parcela excedente de lucro com isenção de imposto de renda.

Quando se fala em escrituração contábil feita com observância da lei comercial, não se está referindo ao Livro Caixa, como fica claro da Lei n.º 11.406, de 2002, que revogou a Primeira Parte do Código Comercial (Lei n.º 556, de 1850) [...]

Ou seja, 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 realizados com observância da legislação comercial.

Cabe, portanto, avaliar os documentos apresentados apenas em fase recursal, como mencionado no item 1 acima. Tratam-se de cópias do Livro Diário geral da empresa do ano calendário de 2007, com a demonstração do resultado do exercício e balancete analítico. Em

que pese se trate da documentação contábil exigida pelas normas acima mencionadas, é necessário lembrar do que prescreve o art. 258, § 4º, do RIR/99:

Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o liso 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 n.º 486, de 1969, art. 52).

[...]

§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 n.º 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei n.º 486, de 1969, art. 5º, §2º).

Como se depreende da leitura do §4º, o Livro Diário tem que ser escriturado e deve ser submetido à autenticação no órgão competente. E a Instrução Normativa n.º 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.**

Verifica-se, portanto, que o prazo para a apresentação e autenticação da escrituração contábil é essencial para 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 26/03/2012, conforme Termo de Autenticação de fls. 377 e comprovante de pagamento de arrecadações de fl. 393 - ou seja, tão somente após a sua notificação do auto de infração, que ocorreu em 29/07/2010 (fl. 272). Assim, não se pode afirmar com certeza que o lucro efetivo foi maior do que o presumido como entende o recorrente.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 0812400/00312/10.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle