



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

Processo n° 10437.720018/2014-69
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-003.569 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2016
Matéria IRPF
Recorrente WALTER ZAGARI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010

NULIDADES. INOCORRÊNCIA.

A apuração da variação patrimonial, para fins de imposto de renda, deve ser feita a partir de fluxo mensal de origens/receitas e dispêndios/aplicações, e não anual, conforme está determinado nas Leis nº 7.713, de 1988 e nº 8.134, de 1990. Correta a fórmula empreendida no lançamento.

Não há afronta aos princípios constitucionais do contraditório e de ampla defesa, na medida em que foram discriminados mensalmente os valores aplicados e os resgatados em contas mantidas no exterior, conforme planilha que consta dos autos.

Não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece minuciosamente a matéria fática e legal e exerceu, com lógica e nos prazos devidos, o seu direito.

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.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ANÁLISE DO FLUXO DE ORIGENS E DISPÊNDIOS.

A apuração da variação patrimonial, para fins de imposto de renda, deve ser feita a partir de fluxo mensal de origens/receitas e dispêndios/aplicações, com base em documentação hábil e idônea. Compete ao contribuinte demonstrar eventuais vícios na apuração minuciosamente detalhada em planilhas elaboradas pela fiscalização.

DILIGÊNCIAS. DESNECESSIDADE.

Despicienda a determinação de diligências quando todas as provas necessárias à formar a convicção do julgador encontram-se nos autos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Rosemary Figueiroa Augusto, Martin da Silva Gesto, Cecília Dutra Pillar, Wilson Antonio de Souza Correa (Suplente Convocado) e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Em desfavor do contribuinte em epígrafe foi lavrado Auto de Infração (fl. 2.098) relativo ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, do exercício de 2010, ano calendário de 2009, no valor de R\$ 8.335.104,93, acrescido de multa de ofício proporcional, no percentual de 75%, e mais juros de mora calculados pela taxa Selic, onde são apontadas duas infrações à legislação tributária: I - Omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído excedentes ao lucro presumido da empresa distribuidora e II - Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

Narra a Autoridade Fiscal responsável, no seu Termo de Verificação Fiscal (fl. 2.087), que:

1 - O contribuinte fora intimado a comprovar todos os valores recebidos a título de rendimentos tributáveis, isentos e de tributação exclusiva na fonte, apresentar movimentação patrimonial, extratos bancários, comprovantes de despesas e outros gastos. A solicitação foi atendida parcialmente, o que levou à emissão de outros termos de intimação. Além das informações prestadas por ele, foram observadas outras fontes como DIRPF dele e do cônjuge; DIPJ, livros contábeis e demonstrações da empresa WZ Publicidade e Comunicação Ltda., e documentos apresentados pelo cônjuge.

2 - Analisando a DIPJ da empresa supracitada, constatou-se a opção pelo regime de tributação do Lucro Presumido. Consta a informação de que o lucro distribuído a Walter Zagari foi de R\$ 13.179.807,45, o que diverge do valor aposto em sua DIRPF. De acordo com a legislação, a empresa poderia distribuir lucro até o limite do lucro presumido apurado, diminuído de todos os impostos e contribuições. Acima desse valor, para distribuição de lucros sem incidência do imposto de renda, poder-se-ia fazer até o limite do lucro contábil efetivo, *"desde que seja demonstrado via escrituração contábil de acordo com as leis comerciais, que este lucro é maior que o lucro presumido."* Analisando a documentação, concluiu que a empresa envolvida não cumpriu as formalidades legais para sua escrituração contábil, o que levou a fiscalização a desconsiderá-la e considerar como isentos na DIRPF somente o valor correspondente ao lucro presumido, declarado na respectiva DIPJ, diminuído dos impostos e contribuições, reclassificando a parcela excedente.

3 - Constatou-se ainda a existência de acréscimo patrimonial a descoberto, a partir da elaboração de um fluxo de análise patrimonial e financeira, computado em conjunto com a cônjuge, que apresentou, naquele ano, declaração em separado (ambos utilizaram em suas declarações o modelo simplificado). Foi verificado excesso de aplicações sobre as origens de recursos, não respaldado por rendimentos declarados, nos meses de janeiro, abril, agosto e setembro de 2009. A tributação foi feita em separado, na proporção de 50% para cada cônjuge.

4 - Foram considerados como "recursos" na análise da evolução patrimonial e financeira os rendimentos omitidos apurados pela fiscalização referentes à parcela de lucros distribuídos excedente ao limite do lucro presumido, acima tratada.

O contribuinte apresentou impugnação, conforme folha 2.112, alegando em resumo que não concordava com a exigência fiscal pois a empresa WZ Publicidade e Comunicação Ltda., embora tenha optado pelo regime do lucro presumido, possui contabilidade idônea e suficiente para comprovar que foi auferido, no ano de 2009, lucro superior ao presumido, viabilizando as distribuições ao impugnante. Fala em razoabilidade, proporcionalidade e verdade material. Além disso, quanto ao outro ponto da autuação, a apuração da variação patrimonial não poderia ser mensal, mas sim anual. Havia outras fontes que não foram consideradas pela fiscalização em sua apuração. Houve também a consideração indevida de saldos no exterior, que, caso excluídos, reverterem os valores da planilha.

Essa manifestação de inconformidade foi analisada pela DRJ em São Paulo/SP, que, em suma, assim dispôs:

a) preliminarmente: não se verifica qualquer nulidade na autuação, uma vez que obedecidos os ditames do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, não havendo enquadramento em nenhuma das hipóteses do artigo 59, do mesmo diploma legal; os valores de aplicações e contas mantidas no exterior estão devidamente suportados por documentos que constam destes autos, conforme indicado; as leis nº 7.713, de 1988, e nº 8.134, de 1990, determinam a apuração do imposto mensalmente, à medida em que os rendimentos forem

auferidos. Portanto, a análise da evolução patrimonial está correta, na forma como efetuada, mês a mês;

b) para que a distribuição de valor excedente ao lucro presumido seja isenta do imposto, necessário se faz que a empresa demonstre, por meio 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 de sua opção; caso contrário, sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, devendo submeter-se ao ajuste anual do imposto devido pela pessoa física beneficiária. A apuração do lucro efetivo, conforme previsto pela norma, deve seguir as mesmas regras estabelecidas para a apuração do lucro real. Assim, há necessidade de que essa demonstração seja feita com observância às formalidades exigidas em relação aos livros obrigatórios. Não cumpridas todas as formalidades exigidas pela legislação, a escrituração contida nesse livro não possui o condão de fazer prova da apuração do lucro efetivo da pessoa jurídica.

c) na apuração da variação patrimonial, cabe ao contribuinte, se pretende refutar a presença da omissão de rendimentos estabelecida contra ele, provar por meio de documentação hábil e idônea a existência dos recursos, ao passo que ao Fisco compete provar a aplicação destes. o impugnante alega que foi distribuída a quantia de R\$ 600.000,00 no dia 20/01/2009. Entretanto, o contribuinte não aponta a transferência desses recursos para suas contas correntes, limitando-se a argumentar que estaria comprovada nos autos. Os extratos bancários de fls. 892 a 899 e 1.129 a 1.139 demonstram aplicações financeiras em contas de n.º 671-23263-2-8 e 671-23264-2-7 mantidas no Banco RBC Dominion Securities Inc, Toronto/Canadá, em março e abril de 2009. Quanto ao acréscimo patrimonial apurado nos meses de agosto e setembro de 2009, argumenta o contribuinte que no mês de agosto de 2009 deixou-se de considerar uma entrada financeira da esposa do contribuinte, referente a empréstimo bancário tomado da empresa da qual é sócia majoritária. não há nos autos um único documento comprovando o alegado empréstimo, havendo apenas cópia do extrato de uma conta no Citibank sem identificação do titular e do número da conta-corrente (fl. 2.150) e uma página do Livro Diário da pessoa jurídica acima citada, onde consta um crédito de R\$ 3.593.745,68 para a pessoa jurídica, identificado como valor *ref a classificar* (fl. 2.151).

d) é prescindível e meramente protelatória a realização da diligência solicitada, pelo que indefere-se o seu pedido.

Decidiu-se, assim, pela improcedência da impugnação. Cientificado dessa decisão em 12/09/2014 (sexta feira), conforme Aviso de Recebimento na fl. 2.178, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 13/10/2014, com protocolo na folha 2.189. Em sede de recurso, em síntese, alega que:

1 - Em 2009 recebeu da empresa WZ Publicidade e Comunicação Ltda. o valor de R\$ 31.843.324,44 a título de lucros e dividendos, rendimentos isentos e não tributáveis. Comprovou o valor através de cópias do Livro Razão Analítico bem como de recibos de retirada. Entretanto, a fiscalização constatou que não obstante toda a escrituração estivesse correta, o Livro Diário fora registrado a destempo. Ignorando os demais documentos, desconsiderou a existência de lucro maior que o apurado pelo regime de tributação presumido, declarado em DIPJ. Insiste que a contabilidade é hábil e idônea a demonstrar a existência desse lucro que poderia ser distribuído. Repete a impugnação. Fala de ofensa à verdade material e de proporcionalidade, razoabilidade e motivação. Pede, se for o caso, a conversão do julgamento

em diligência para que seja apurado efetivamente o lucro auferido pela empresa em questão, no ano de 2009.

2 - Insiste que a apuração do acréscimo patrimonial deve dar-se de forma anual e não mensal. Mesmo assim, não existe tal infração, uma vez que em janeiro os dispêndios são cobertos por R\$ 600.000,00 que foram recebidos em conta de titularidade do casal. A aplicação de recursos no exterior em março e abril é "impossível de compreender" e não estão identificadas nos extratos bancários. Ainda, em agosto deixou-se de considerar uma entrada financeira decorrente de empréstimo de sua esposa junto à empresa da qual é sócia majoritária. Considerando-se isso, haveria uma "sobra de caixa" e não acréscimo a descoberto.

PEDE que seja reformada a decisão recorrida, extinguindo-se o crédito tributário em questão.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado e, atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

PRELIMINAR

Em termos preliminares, as alegações de nulidade da autuação e do procedimento fiscal não procedem. O recurso repete a impugnação em seus fundamentos, em grande parte não levando em conta as considerações feitas pela Autoridade Julgadora de 1ª instância.

A apuração da variação patrimonial, para fins de imposto de renda deve ser feita a partir de fluxo mensal de receitas e despesas e não anual, conforme está determinado nas Leis nº 7.713, de 1988 e nº 8.134, de 1990. Vejamos:

Lei 7.713, de 1988

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Lei nº 8.134, de 1990

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

Não há porque pretender que a apuração seja em base anual, citando posições externadas em votos vencidos no antigo Conselho de Contribuintes. Vejamos, em contrário:

Acórdão 9202-003.687 – CSRF - 2ª Turma Sessão de 27 de janeiro de 2016

Exercício: 2003

*IRPF ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO
CRITÉRIOS DE APURAÇÃO.*

A variação patrimonial do contribuinte pode ser levantada através de fluxo financeiro onde se discriminem, mês a mês, as origens e as aplicações de recursos. Tributam-se na declaração de ajuste anual os acréscimos patrimoniais a descoberto apontados na apuração mensal, conforme interpretação sistemática dos enunciados das Leis nos 7.713/88 e 8.134/90.

Tal sistemática não é incompatível com o exercício da atividade rural pelo contribuinte.

Recurso especial provido.(destaquei)

Acórdão 2202-003.147 - 2ª Turma Ordinária/2ª Câmara Sessão de 15/02/2016

(...)

*PLANILHAS DE FLUXO FINANCEIRO. ELABORAÇÃO.
APURAÇÃO DE VARIAÇÃO PATRIMONIAL.
COMPROVAÇÃO DOS RECURSOS.*

Para apuração de variação patrimonial a descoberto devem ser elaboradas planilhas de fluxo financeiro mensal, considerando-se as origens e aplicações de recursos existentes em cada mês, computando-se os saldos positivos de um no mês seguinte.

Somente podem ser considerados como saldo de recursos de um ano-calendário para o subsequente os valores consignados na declaração de bens e/ou comprovados pelo contribuinte. A transferência de recursos de um ano para outro é admitida quando há prova inconteste da efetiva disponibilidade da quantia requerida, mediante extratos bancários, por exemplo.(destaquei)

No que diz respeito a terem sido consideradas aplicações e resgates em contas mantidas no exterior, sem documentação comprobatória ou indicação específica, o que inviabilizaria a defesa do contribuinte, já indicara a DRJ em sua decisão, sem que o recorrente tenha contradito esse ponto, apenas repetindo os mesmos termos da impugnação, que (fl. 2165):

*Para as contas bancárias mantidas no exterior, foram computados mensalmente como “recursos” na análise da Evolução Patrimonial e Financeira os valores efetivamente resgatados. E foram computados mensalmente como dispêndios, os valores aplicados. **E ao contrário do alegado pelo interessado, há sim documentação comprobatória dessas aplicações.** As fls. 2.048 a 2.050, encontram-se, discriminado em planilhas, os valores aplicados e os valores resgatados em contas no exterior, com identificação do Banco e n.º das contas. Ademais, as fls. 792/804 consta a Declaração de Capitais Brasileiros no Exterior, apresentada pelo cônjuge do contribuinte e documentos bancários de movimentação de contas*

no exterior. Também as fls. 828/917 e 1.123/1.174 encontram-se extratos bancários de contas mantidas no exterior. Na declaração de bens e direitos da DIRPF/2010, do Sr, Walter Zagari estão registradas as contas mantidas no exterior (fls. 1.179 a 1.188).

E, especificamente na parte em que trata do acréscimo patrimonial a descoberto, novamente foi indicado no Voto condutor que (fl. 2171):

Em relação aos mês de abril de 2009, o impugnante afirma que a fiscalização alega que o contribuinte (e/ou sua esposa) teria aplicado em contas do banco RBC Dominion Securities Inc. em Toronto, Canadá, as quantias de R\$ 2.101.883,76 e R\$ 628.343,84 em março e abril de 2009, aplicações estas que não estariam identificadas nos extratos bancários.

Ocorre que os extratos bancários de fls. 892 a 899 e 1.129 a 1.139 demonstram aplicações financeiras em contas de n.º 671-23263-2-8 e 671-23264-2-7 mantidas no Banco RBC Dominion Securities Inc, Toronto/Canadá.

Não há afronta aos princípios constitucionais do contraditório e de ampla defesa, na medida em que a planilha de fl. 2.049 discrimina mensalmente os valores aplicados e os resgatados em contas mantida no Banco RBC Dominion Securities Inc.(destaquei)

No mais, observo que não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece minuciosamente a matéria fática e legal e exerceu, com lógica e nos prazos devidos, o seu direito.

MÉRITO

I - No que diz respeito à infração capitulada como **omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído excedentes ao lucro presumido**, temos que a Lei nº 9.249, de 1995 trouxe a seguinte disposição:

*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.(grifei)*

Trata-se de uma isenção legalmente prevista, para os rendimentos que se enquadrem no dispositivo. Façamos ainda breve digressão sobre o instituto da isenção tributária:

CTN - Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e

requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração

Conforme art. 175, *caput*, a isenção exclui o crédito tributário, ou seja, surge a obrigação, mas o respectivo crédito não será exigível; logo, o cumprimento da obrigação resta dispensado. Cite-se:

Para Rubens Gomes de Souza, favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento de tributo. Para Alfredo Augusto Becker e José Souto Maior Borges, hipótese de não incidência da norma tributária. Para Paulo de Barros Carvalho, o preceito de isenção subtrai parcela do campo de abrangência do critério antecedente ou do conseqüente da norma tributária, paralisando a atuação da regra matriz de incidência para certos e determinados casos.(PAULSEN. Leandro, Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 10 ed – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p.1179)

O dispositivo legal não estabelece limites à distribuição do lucro, podendo ser todo ele distribuído, mesmo, no caso, a parcela que exceda ao apurado pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Mas, como um "favor legal", existem condições para a isenção. No caso, é preciso que se conheça o lucro da pessoa jurídica, para se saber quanto poderia ser distribuído à pessoa física, na condição de isento. Se a empresa apura o lucro de forma "presumida", a existência da parcela excedente deve ser efetivamente demonstrada.

Regulamentando tal interpretação, temos a Instrução Normativa SRF nº 93/1997, citada pela DRJ, que foi substituída pela Instrução Normativa nº 1.515, de 2014, mas onde permanecem as exigências para que se considere isenta a parcela dos lucros distribuídos que exceder ao lucro presumido. Vejamos:

IN/SRF 1.515/2014 -

Art. 141. *Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013.*

§ 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 - valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - 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.

IN SRF 93/1997 -

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.

Conforme determina o art. 258 do Decreto 3000/1999:

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).

(...)

§ 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).

Na exposição de motivos do Projeto de Lei nº 913, de 1995 (convertido na Lei nº 9.249/95, disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>), o então Ministro Pedro Malan afirma, 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.”(grifei)

A isenção em comento, portanto, não é sem causa ou desmedida. Visa, concentrando a tributação na pessoa jurídica, "simplificar controles e inibir evasão". Por óbvio que devam, portanto, existir controles e por isso se impõe a observância estrita da apuração do lucro da pessoa jurídica que distribui os dividendos na forma da legislação contábil e comercial, para cujos efeitos na seara tributária, como estatui o Regulamento do Imposto de Renda acima transcrito, é imprescindível a existência do Livro Diário, escriturado e registrado em época devida.

Buscou-se, com o estabelecimento dessa sistemática que enfim redundou em não tributação dos dividendos distribuídos na apuração das pessoas físicas, não uma redução de carga tributária, mas, repito, concentrar controles e inibir evasão. O que a lei define é o momento da tributação da renda, ou seja, o imposto já é pago, pela empresa, quando da apuração do lucro, e não quando da sua distribuição ao sócio. Trata-se, simplesmente, da escolha do momento em que se dará a tributação da renda. No sentido da consecução das finalidades legais, cite-se:

“O postulado da proporcionalidade exige que o Poder Legislativo e o Poder Executivo escolham, para a realização de seus fins, meios adequados, necessários e proporcionais. Um meio é adequado se promove o fim. Um meio é necessário se, dentre todos aqueles meios igualmente adequados para promover o fim, for o menos restritivo relativamente aos direitos fundamentais. E um meio é proporcional, em sentido estrito, se as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca”.
(ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 102)

Razoável e proporcional que seja demonstrado o efetivo lucro, no caso, e que essa demonstração deva se revestir de formalidades a fim de possibilitar controles e inibir evasão.

Neste caso, observa-se que o imprescindível Livro Diário, e isso está inquestionável, não fora registrado em momento devido, ou seja, não se pode precisar nem mesmo quando foi escriturado. Disse a fiscalização (fl. 2090):

Analisando a documentação verificamos que o Livro Diário do ano calendário de 2009 somente foi registrado no órgão de registro competente (JUCESP) em 14/11/2012.

(...)

Ressalte-se que o presente procedimento fiscal iniciou-se em 23/04/2012 e a ciência da intimação pela empresa em questão para apresentação dos livros contábeis ocorreu em 11/10/2012.

Observou-se ainda que a DIPJ entregue pela pessoa jurídica que distribuiu os lucros apresentou um total de receita bruta declarada de R\$ 16.533.913,42, no ano de 2009 (Termo de Verificação fiscal, fl. 2090). Ora, uma empresa que teve receita bruta total de R\$ 16,5 milhões não pode, em hipótese alguma, ter um lucro de R\$ 31 milhões para distribuir, independentemente de apurar, para fins fiscais, esse lucro de forma real, presumida ou arbitrada.

Então não se tratou apenas de um esquecimento de registrar o Livro Diário, uma vez que a declaração entregue à Receita Federal também não espelhava a existência de tal montante de lucros para distribuir. De onde foram tirados os dados para se preencher a declaração entregue à Receita Federal? A escrituração estava correta e regular lá em 2009/2010, prescindindo apenas de "um mero" registro que só foi feito em 2012, após o início da fiscalização na pessoa física, detentora de 95% das quotas da sociedade? Conclui-se que não foi "só isso".

Aqui, portanto, não se trata de mera formalidade, mas de condição razoável e proporcional que possibilite que a tributação vislumbrada pela lei se dê na forma escoreta, atingindo-se os objetivos do dispositivo legal, que tem por escopo não reduzir carga tributária, mas deslocar o momento da tributação, para o que são necessários controles estritos, na forma da lei aplicável.

Nesse sentido, vem decidindo este CARF:

Acórdão 2802-003.256 – 2ª Turma Especial - Sessão de 02 de dezembro de 2014

Exercício: 2006

Ementa - IRPF. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS EXCEDENTE AO LUCRO PRESUMIDO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO POR MEIO DE ESCRITURAÇÃO COMERCIAL.

São tributáveis os rendimentos recebidos a título de lucros ou dividendos, na parte em que superam o lucro tributado e ajustado pelos impostos e contribuições correspondentes, se não é apresentada escrituração que corrobore a existência de resultado contábil a amparar a distribuição ocorrida.

*No caso, o recorrente limitou-se a apresentar balanços e balancetes **sem comprovar a transcrição em Livro Diário**, os quais também não foram apresentados.*

Voto

(...)

A tese do recorrente depende da comprovação, com suporte na escrituração contábil feita com base na lei comercial, de que a empresa Advocacia ... S/C apurou lucros acima do valor do lucro presumido deduzido dos pagamentos de IRPJ e CSLL, como previsto no art. 48 da IN SRF nº 93/1997.

Como o recurso voluntário é desacompanhado de documentos, a análise baseia-se nos mesmos documentos apreciados pela instância a quo (fls. 247/261).

Esta comprovação se faz por meio do Livro Diário, todavia, o contribuinte omite receitas da DIPJ e apresenta somente Balanços e Balancetes. (sublinhei)

*Acórdão **2101-002.686** – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de fevereiro de 2015*

Ano calendário: 2008, 2009

Ementa - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ISENTOS. LUCRO PRESUMIDO. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. Para a distribuição de lucros isentos além do percentual permitido pela legislação, é indispensável que o excesso de lucro esteja comprovado através de escrituração contábil em conformidade como art. 258 do Decreto 3000/1999.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ISENTOS. COMPROVAÇÃO. Para serem considerados como rendimentos isentos, os lucros e dividendos distribuídos devem estar registrados na escrituração contábil da empresa e o pagamento ao sócio efetivamente comprovado.

Voto

(...)

Observo, contudo, que além da empresa ... (omiti o nome da empresa) não ter apresentado documentação contábil hábil e idônea para comprovar as atividades desenvolvidas (livros fiscais, etc.), observei que os livros fiscais (diário, razão) das empresas que distribuíram lucros à recorrente, acostados aos autos, também não possuem autenticação da Junta Comercial, conforme determina o art. 258 do Decreto 3000/1999.

(...)

Apesar da possibilidade de existência de receita que comporte a distribuição dos lucros à contribuinte, este não pode ser considerado como rendimento isento e não tributável se não cumpridas as exigências formais legais, e se não demonstrado que tal lucro existiu conforme a escrituração da época dos fatos. Os rendimentos só são considerados isentos se cumpridas as exigências legais, o que não ocorreu. (destaquei/sublinhei)

(...)

Desta forma, considerando que não foram cumpridas as obrigações acessórias relativas à escrituração fiscal, e também quanto à legitimidade da comprovação do lucro a ser distribuído, e em observância ao disposto no art. 111 da Lei 5172/66, entendo que tais lucros não podem ser distribuídos isentos de tributação de imposto de renda.

No que diz respeito a recibos assinados pelo contribuinte dizendo do recebimento dos lucros, como meio de prova, transcrevo e ratifico o entendimento exarado pela DRJ (fl. 2.169):

Os demais documentos apresentados pelo contribuinte não se prestam para comprovar o lucro contábil auferido, sendo que os recibos de recebimento de dividendos, assinados apenas pelo contribuinte, que detém 95% de participação na pessoa jurídica, não podem ser aceitos como prova de lucro contábil, mas apenas dos valores recebidos.

Reputa-se, então, como regular, apenas a distribuição de lucros na forma do inciso I, § 2º, do dispositivo abaixo transcrito, que regulamenta o artigo 10 da Lei nº 9.249, de 1995, conforme calculado pela Auditora Fiscal, na folha 2.090:

IN SRF nº 93/1997 -

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;(destaquei)

II - No que tange à outra infração apontada, **o acréscimo patrimonial a descoberto**, foi realizada análise conjunta do fluxo de origens e dispêndios, no ano de 2009, do contribuinte e sua esposa, registrando que ambos entregaram DIRPF pelo modelo simplificado

e em separado. As planilhas com a apuração estão nas folhas 2.037 a 2.040 e encontraram um valor de dispêndio/aplicação superior ao valor das origens/recursos em janeiro, abril, agosto e setembro de 2009. O lançamento foi realizado na razão de 50% para cada cônjuge.

O recurso aponta que no mês de janeiro além dos R\$ 202.423,11 considerados como distribuição de lucros da empresa WZ Publicidade, haveria outros R\$ 600.000,00 distribuídos no dia 20/01/2009, depositados na conta de titularidade do recorrente e sua esposa, no Citibank.

Bem, a questão da distribuição de lucros já foi tratada no item anterior, juntamente com a imprestabilidade do Livro Diário que não foi registrado em seu devido tempo, o que, justamente, motivou a outra infração.

Quanto à verificação da entrada do numerário na conta mantida junto ao Citibank, observo que na planilha de folha 2.045, intitulada "*saldos iniciais e finais de conta-corrente/poupança/investimento no Brasil*" consta que no mês de janeiro de 2009 o saldo inicial no Citibank era de R\$ 19.218,86 (fl. 84) e o saldo final de R\$ 19.909,00 (fl. 88). Esses saldos, juntamente com os saldos das outras contas, foram totalizados e transportados para a planilha de apuração "*demonstrativo mensal da evolução patrimonial e financeira*" (fl. 2037 - linha 5).

É fato que no extrato de folha 86 consta uma entrada na conta do Citibank no valor R\$ 600.000,00 no dia 20 de janeiro de 2009 com a rubrica "*transf. Sem CPMF*".

O contribuinte afirma que:

*Com relação ao suposto **APD apurado em janeiro/2009**, foi ocasionada por mero erro cometido pelo contador da empresa, que informou como distribuídos ao Recorrente apenas R\$ 202.423,11, ignorando a quantia de R\$ 600.000,00, recebida no dia 20/01/2009, como se verifica da cópia da fl. 02 do Livro Diário da empresa em conjunto com o extrato bancário da conta de titularidade do Recorrente e sua esposa no Citibank.*

De se ressaltar que a empresa possuía Lucros Acumulados de dezembro de 2008, conforme transferência constante da linha 02 da p. 02 de seu Livro Diário, no valor de R\$ 13.873.102,64, tendo apurado em janeiro, ainda, lucro líquido de R\$ 1.342.376,21, o que demonstra a total viabilidade da distribuição dos R\$ 600.000,00. (destaques originais)

Observando-se a citada folha do Livro Diário, que o contribuinte traz como prova de suas alegações, que se encontra na folha 1.216, verifica-se que existe o registro de "*transferência*" - R\$ 600.000,00.

É de se perquirir: "*transferência*" a que título? Pagamento de *pro labore*? Retirada feita pelo sócio? Como se pode concluir que seria uma distribuição de lucros e, mais especificamente, uma distribuição de lucros isenta, na forma da legislação aplicável?

Porque para se considerar esse depósito de R\$ 600.000,00 como origem de recursos, para fins de apuração de variação patrimonial, a fim de justificar uma aplicação, é

preciso que seja comprovado que eles ou já foram tributados ou são rendimentos isentos ou não tributáveis.

Não foram tributados porque não informados na declaração de rendimentos e não são isentos, justamente pelo todo que se expôs no tópico anterior em relação a lucros isentos, sendo que todo o montante que se poderia considerar como distribuição regular de lucros isentos já o foi assim considerado nas planilhas de apuração.

Quanto a serem lucros de período anterior, passados para 2009, deveria ser apresentada documentação onde constasse "distribuição de lucros". E, mais, se demonstrasse com documentos do período correspondente, no caso 2008, que já haviam sido tributados na pessoa jurídica e poderiam ser regularmente distribuídos à pessoa física, sem tributação.

Mas só a cópia do Livro Diário de janeiro de 2009 não permite chegar a essa conclusão.

Observo que na folha 1275, onde consta cópia do Livro Razão Analítico, o registro a crédito na conta Banco - Citibank dos R\$ 600.000,00 foi feito apenas como "transferência", diferente, por exemplo, de um registro na mesma conta, no dia 09/02, onde se escriturou "retirada sobre lucro - Aline", no valor de R\$ 5.000,00. Ou como consta na fl. 1956, em relação à empresa Atrevida Produções Artísticas, "retirada sobre lucro - Angelina".

Em relação ao mês de abril, ainda, o recurso apenas repete o que dissera na impugnação, que "*impossível compreender as apurações referentes a supostos depósitos e aplicações tidos por ocorridos em contas bancárias no exterior, já que apresentadas pela fiscalização de forma global, não individualizada...*" (fl. 2136 e 2212).

Refere-se a aplicações no banco RBC Dominion Securities Inc, em Toronto, Canadá. Pede que sejam desconsideradas essas aplicações na planilha de apuração, falando em cerceamento de defesa. A razão do pedido seria, então, a falta de individualização das aplicações e a demonstração de seus valores.

Mas, simplesmente ignorou o que foi colocado pela DRJ. Vejamos (fl. 2171):

Em relação aos meses de abril de 2009, o impugnante afirma que a fiscalização alega que o contribuinte (e/ou sua esposa) teria aplicado em contas do banco RBC Dominion Securities Inc. em Toronto, Canadá, as quantias de R\$ 2.101.883,76 e R\$ 628.343,84 em março e abril de 2009, aplicações estas que não estariam identificadas nos extratos bancários.

Ocorre que os extratos bancários de fls. 892 a 899 e 1.129 a 1.139 demonstram aplicações financeiras em contas de n.º 671-23263-2-8 e 671-23264-2-7 mantidas no Banco RBC Dominion Securities Inc, Toronto/Canadá.

Além disso, na planilha de folha 2049 estão especificadas as contas, os valores em dólar, a cotação da moeda estrangeira e o valor em reais, mês a mês.

No TVF explicou a Auditora Fiscal que para contas mantidas no exterior, foram computados mensalmente como recursos os valores efetivamente resgatados e, em contrapartida, foram computados mensalmente como dispêndios os valores aplicados. Note-se

que na planilha de apuração da evolução patrimonial, de fato, na linha 7, constam como origens de recursos "*resgates em contas mantidas no exterior*", mas o contribuinte não se manifesta quanto a essas origens, questiona apenas as aplicações, que foram retiradas dos mesmos documentos, conforme acima indicado desde o Acórdão de impugnação, o que não foi rebatido em sede recursal.

Por exemplo, na planilha de folha 2049 consta que no mês de abril foram depositados na conta nº 671-23264-2-7, US\$ 288.562,04, que convertidos pelo câmbio de 2,1775, representaram R\$ 628.343,84. O extrato da conta está na folha 1148, onde consta "*capital review*", depósitos ("*deposits*") entre 1º de abril e 30 de junho - US\$ 288.562,04.

Portanto, querendo, é possível identificar todos os valores e documentos, dentro do processo. Assim sendo, não há porque excluir tais valores da apuração, conforme pleiteado e não se alteram, por isso, saldos posteriores. Dispensável, ainda, a realização de diligência para esclarecer tal ponto, como também requereu o contribuinte.

No mês de agosto, diz o recorrente que haveria uma entrada de R\$ 3.593.745,68, não considerada pela fiscalização, na conta do Citibank, em 21/08/2009, decorrente de empréstimo obtido pelo cônjuge junto à empresa Atrevida Produções Ltda, da qual é sócia majoritária. Disse ele:

... em agosto/2009 deixou-se de considerar uma entrada financeira da esposa do Recorrente – em razão de seu regime matrimonial e de as contas bancárias serem conjuntas, a apuração do APD foi feita conjuntamente –, referente a empréstimo tomado da empresa da qual é sócia majoritária (“Atrevida Produções Artísticas e Culturais Ltda.” – CNPJ n.º 57.646.119/0001-53).

Isto se comprova através do simples confronto entre as informações constantes do Livro Diário de mencionada pessoa jurídica e extrato da conta mantida junto ao Citibank, quando se verifica que no dia 21/08/2009 houve transferência do valor de R\$ 3.593.745,68 da empresa para a sócia, referente a empréstimo por ela tomado.

A DRJ já afirmara que (fl. 2172):

Contudo, conforme já afirmado anteriormente, foram considerados como origens de recursos todos os saldos bancários em Contas-Correntes e Poupança no início de cada mês, tanto do contribuinte quanto de sua esposa, os quais englobariam tal valor depositado em suas contas-correntes. Ademais, não há nos autos um único documento comprovando o alegado empréstimo, havendo apenas cópia do extrato de uma conta no Citibank sem identificação do titular e do número da conta-corrente (fl. 2.150) e uma página do Livro Diário da pessoa jurídica acima citada, onde consta um crédito de R\$ 3.593.745,68 para a pessoa jurídica, identificado como valor ref a classificar (fl. 2.151).

Bem, em relação à documentação acima criticada, o que está na folha 2150 ("*extrato de uma conta corrente sem identificação do titular*", no dizer da DRJ, acima) é o

mesmo que está na folha 172, onde estão os extratos completos, que indicam ser a conta de Angelina Maria e Walter Zagari.

Mas em relação à natureza dessa retirada de dinheiro da empresa Atrevida Produções ser um "empréstimo", o que faria o valor ser não tributável, não há provas. O Livro Diário (fl. 1919) foi escriturado: "*valor referente a classificar*". E quando foi classificado como "empréstimo"? Quando foi pago o empréstimo?

Porque na folha 1931 consta o Balanço Patrimonial da empresa Atrevida, encerrado em dezembro de 2009. O Ativo total era de R\$ 811.654,46. Um empréstimo feito a um dos sócios deveria ser classificado como "direito a receber". Se não consta ali esse direito de receber o empréstimo de mais de R\$ 3 milhões é porque ele foi pago no mesmo ano. Quando?

Em que termos foi feito esse empréstimo, quando seria pago, qual a taxa de juros, em quantas prestações? Na realidade, parece existir uma confusão entre o patrimônio dos sócios e das pessoas jurídicas, o que é inaceitável em termos contábeis.

A sócia retira um valor da empresa, deposita em sua conta corrente para fazer face a suas despesas e aplicações e diz que foi um "empréstimo". É isso que a documentação apontada pelo Recorrente demonstra: que houve uma transferência de valores entre a empresa e a contribuinte. Não se comprova, entretanto, que seja de fato um empréstimo.

Para que esse valor fosse considerado na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, repito, deveria ser demonstrado que se refere a rendimentos já tributados ou que sejam isentos ou não tributados.

DILIGÊNCIAS

O contribuinte pleiteou realização de diligências para primeiro apurar qual foi o real lucro da empresa WZ Publicidade Ltda, empresa da qual é sócio com 95% do capital. Como se procurou demonstrar, tal é desnecessário porque indiscutivelmente foi descumprido um requisito legal para reconhecimento do lucro excedente que pretende considerar como distribuição isenta para a pessoa física. Segundo, para que se individualizassem e explicassem certas aplicações de recursos no exterior, em conta no Canadá. Também como se procurou demonstrar, é possível, dentro dos autos, indicar perfeitamente como se chegou ao valor das planilhas elaboradas pela fiscalização, tendo como base extratos bancários que constam do processo. Ademais, a DRJ já havia indicado os extratos e as folhas respectivas e o contribuinte nada contradisse, especificamente em relação a esses documentos.

Assim, reputo desnecessária a realização de qualquer diligência.

CONCLUSÃO

Em conclusão, VOTO por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, **negar provimento** ao recurso.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada

Processo nº 10437.720018/2014-69
Acórdão n.º **2202-003.569**

S2-C2T2
Fl. 2.238
