



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.721849/2016-11
ACÓRDÃO	2202-011.653 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GERALDO PIO DE SOUZA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. USUFRUTO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO DO IRPF. NÃO APLICAÇÃO.

O art. 10 da Lei nº 9.249/95 não delimitou que o beneficiário da isenção é apenas o detentor direto de quotas do capital social, de forma que os beneficiários que trata o dispositivo são os titulares do direito econômico à percepção dos lucros e, conseqüentemente, são os titulares do direito à isenção estabelecida pela lei tributária.

Porém, não sendo demonstrada a condição de usufrutuário, os valores recebidos constituem-se em rendimentos sujeitos à tributação pelo imposto de renda.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

SARA MARIA DE ALMEIDA CARNEIRO SILVA – Relatora

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Andressa Pegoraro Tomazela, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de exigência de Imposto de Renda das Pessoa Física (IRPF) suplementar do ano-calendário de 2011, apurada em decorrência de classificação indevida de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual do IRPF.

Conforme bem sumariado no relatório do acórdão recorrido, o qual peço vênia para adotar:

O enquadramento legal consta do Auto de Infração, cujo crédito tributário lançado foi de R\$ 1.862.111,30, incluídos os juros de mora e a multa proporcional no percentual de 75%.

Às fls. 54/58, consta o Relatório Fiscal do Auto de Infração.

Cientificado em 29/03/2016 (fl. 66) e inconformado, o sujeito passivo apresentou na data de 28/04/2016 (fls. 70 e 71), sua impugnação (fls. 71/98), por intermédio de seu procurador, conforme instrumento de mandato (fls. 102, 103 e 105), juntamente com documentos (fls. 99/154), de acordo com as alegações ali constantes.

Às fls. 182 e 183 o presente processo foi baixado em diligência, observando-se que a autuação (Relatório Fiscal - fls. 54/58) baseou-se no valor de R\$ 3.200.000,00 informado pelo interessado em sua Declaração de Ajuste Anual-DAA/2012 (fls. 2/8), no Campo de Rendimentos Isentos e Não Tributáveis, relativo a lucros distribuídos pelo Instituto Superior da Amazônia Ltda., os quais teriam sido classificados indevidamente como isentos na Declaração de Ajuste Anual. Em virtude de o impugnante suscitar a nulidade do lançamento devido a não consideração, por parte da autoridade fiscal, da DAA/2012 retificadora (fls. 230/236), entregue em 28/04/2014, informando outro valor a título de lucros distribuídos pela citada pessoa jurídica, qual seja, R\$ 2.253.023,01, solicitou-se a manifestação da autoridade fiscal quanto a espontaneidade do contribuinte para apresentação de declaração retificadora (fls. 230/236) e que o interessado apresentasse as folhas faltantes da sua impugnação.

O contribuinte apresentou as petições, de fls. 194 e 227, e acostou a íntegra de sua defesa (fls. 195/224).

O retorno da diligência fiscal encontra-se às fls. 189 e 190.

Faz-se mister frisar que o contribuinte foi intimado do resultado da diligência (fls. 186 e 187) em 18/08/2022 (fl. 191) e não trouxe aos autos novos documentos,

apenas o de fl. 228, composto pela tela do e-CAC do contribuinte em que aguardava a solicitação da juntada das folhas faltantes de sua impugnação.

...

O Colegiado da 18ª Turma da Delegacia de Julgamento Receita Federal do Brasil Rio de Janeiro (DRJ07), por unanimidade de votos, julgou a impugnação procedente em parte, considerando que, após diligência, confirmou-se que os valores omitidos estariam equivocados. A decisão restou assim ementada:

ESPONTANEIDADE. RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

Há espontaneidade quando o contribuinte retifica sua Declaração de Ajuste Anual antes da ciência de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando nos autos as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há como acatar a tese de nulidade do Lançamento.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

O contribuinte foi regularmente cientificado do Auto de Infração e exerceu plenamente seu direito de defesa por meio de impugnação, dentro do prazo assegurado pela legislação, inexistindo, portanto, cerceamento do direito de defesa.

ARGUIÇÕES DE ILEGALIDADE.

A autoridade administrativa não é competente para se manifestar acerca da inconstitucionalidade e ilegalidade de dispositivos legais, prerrogativa essa reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação deve ser instruída com as provas em que se fundamentam as razões de defesa. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem não têm qualquer relevância na análise dos fatos alegados.

RENDIMENTOS RECEBIDOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF.

São tributáveis os rendimentos indevidamente declarados pelo contribuinte como isentos.

MULTA DE OFÍCIO.

Tal penalidade está prevista na legislação tributária e deve ser aplicada nos moldes em que a norma legal determina.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

RECURSO VOLUNTÁRIO

O contribuinte foi cientificado da decisão de piso em 16/12/2014 (fl. 512) e apresentou recurso voluntário em 12/1/2015 (fls. 514 e ss), por meio do qual, em suma, devolve à apreciação deste Conselho as questões de mérito, afirmando ser usufrutuário das quotas de capital da empresa IESA, razão pela qual a parte dos lucros por ele recebida a título de lucros distribuídos seria isenta do IRPF.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

A lide gira em torno de omissão de rendimentos tributáveis, declarados como isentos e reclassificados para tributáveis. O contribuinte informou no campo de “rendimentos isentos e não tributáveis” da sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas do ano-calendário 2011 o valor de R\$ 2.253.023,01, referentes lucros distribuídos pelo INSTITUTO SUPERIOR DA AMAZÔNIA LTDA (IESA).

Relata a autoridade lançadora que o recorrente foi sócio da IESA no período de 1999 a 2004, e não fazia mais parte do quadro societário da empresa em 2011, quando do percebimento do valor informado a título de lucros distribuídos pela IESA.

Alega o recorrente ser usufrutuário das quotas de capital da empresa, da qual detém o direito aos frutos econômicos dela decorrentes, incluindo-se os lucros e dividendos distribuídos, sendo portanto os lucros recebidos isentos do imposto de renda.

Vejamos os fundamentos trazidos pela autoridade lançadora que motivaram o lançamento:

O fiscalizado informou no campo de rendimentos isentos e não tributáveis, da sua DIRPF, ano-calendário 2011, ter percebido o valor de ... a título rendimentos isentos e não tributáveis, lucros distribuídos do INSTITUTO SUPERIOR DA AMAZÔNIA LTDA.

Ocorre que consultando os dados cadastrais informados pelo contribuinte nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, verifica-se que o contribuinte foi sócio da empresa INSTITUTO SUPERIOR DA AMAZÔNIA LTDA no período de 1999 à 2004, portanto, não fazendo parte do quadro societário da empresa quando do percebimento do valor informado a título de lucro percebidos da empresa INSTITUTO DE ENSINO SUPERIOR DA AMAZÔNIA LTDA.

No entanto, o contribuinte apresentou um documento intitulado de Ata de deliberação da empresa, referente à distribuição de lucros da empresa INSTITUTO DE ENSINO SUPERIOR DA AMAZÔNIA LTDA., tendo em vista a condição de usufrutuário das quotas de capital da mesma.

Conforme documentos apresentados, verifica-se que a alteração contratual consolidada e a ata da reunião de administração apresentadas foram protocoladas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas - RTD/PJ -, somente no dia 11/06/2014, conforme prot. 37.258, registro 37.281 e livro A-681, portanto, dois anos e seis meses após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária no ano-calendário 2011, e, posterior ao conhecimento, pelo fiscalizado, da ação fiscal em curso em 03/06/2014, com a ciência do termo de início de fiscalização.

No tocante a condição de usufrutuário das cotas de capital o contribuinte apresentou a alteração do contrato social da empresa INSTITUTO DE ENSINO SUPERIOR DA AMAZONIA LTDA, CNPJ N 02.153.389/0001-30, registrada no RCP], registro civil das pessoas jurídicas, com a justificativa de ter sido beneficiado na condição de usufrutuário conforme cláusula da alteração contratual.

No que diz respeito à constituição do usufruto faz-se necessário observar a natureza jurídica do contrato e o direito do beneficiário. Na constituição do usufruto, de maneira geral, quem constitui o usufruto é o transmitente doador por ocasião da doação ou transmissão do bem doado ou transmitido, ficando resguardado o direito de recebimento dos frutos produzidos pelo bem doado ou transmitido. Portanto, no caso em tela tal hipótese não ocorreu, posto que, não houve a doação nem transferência alguma de quotas em poder do contribuinte para os sócios da empresa por ocasião da constituição do usufruto, inclusive as quotas remanescentes foram adquiridas de pessoa distinta da pessoa do contribuinte. Logo, a descrição constante na alteração contratual apresentada pelo contribuinte que justifica a constituição do usufruto não ocorreu, portanto, o contribuinte não poderia ter sido usufrutuário das quotas de capital social, pois, não as possuía na ocasião da realização da alteração do contrato social da empresa, INSTITUTO DE ENSINO SUPERIOR DA AMAZÔNIA LTDA.

Ademais, verifica-se que a alteração contratual apresentada, mesmo a despeito da constituição de usufruto ser um instituto de direito civil que define a constituição do usufruto, foi registrada no registro civil das pessoas jurídicas, porém, sem considerar que trata-se de alteração contratual de empresa de responsabilidade limitada, cuja alteração, para que tenha validade perante

terceiros, faz-se necessário o arquivamento dos atos de constituição e alterações do contrato social no registro de comércio (Junta Comercial).

...

Ao tratarmos da distribuição de lucros, devemos levar em conta o princípio da proporcionalidade no que se refere aos lucros e prejuízos da sociedade, onde cada sócio participa proporcionalmente nestes resultados de acordo com sua contribuição para formação do capital social da empresa.

No que concerne a distribuição de lucros auferidos pelas pessoas jurídicas, é importante transcrever o art. 1008, do Código Civil Brasileiro (Lei 10.406/02), na parte que dispõe sobre o assunto em tela:

Art. 1008. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.

...

Portanto, nos termos do CTN, a interpretação da legislação tributária no sentido estrito, pressupõe a existência de norma aplicável ao caso.

Em razão dos fatos acima elencados, verifica-se que o valor de ... percebido do Instituto de Ensino Superior da Amazônia Ltda, CNPJ 02.153.389/0001-30, e classificado no campo rendimentos isentos e não tributáveis, pelo contribuinte, na sua DIRPF, ano-calendário 2011, não dispõe de base legal para efeito do direito de isenção conforme informado no campo de rendimentos isentos e não tributáveis, em razão do contribuinte não fazer parte do quadro societário da empresa por ocasião da distribuição dos lucros e dividendos.

Inicialmente, a meu sentir, não resta claro pela leitura do relatório fiscal se os lucros distribuídos a título de usufruto seriam isentos do IRPF, desde que atendidas as demais condições. Porém, no que se refere a essa possibilidade de recebimento de lucros distribuídos por usufrutuário de quotas sociais serem isentos do imposto de renda, tal questão estaria superada pela Solução de Consulta COSIT nº 38/2018, publicada posteriormente ao lançamento, que estabelece claramente que os lucros ou dividendos pagos ao usufrutuário das ações constituem rendimentos não sujeito à tributação pelo imposto de renda. Vejamos a ementa:

Ementa: USUFRUTO DE AÇÕES. DIVIDENDOS. TRIBUTAÇÃO.

Os lucros ou dividendos pagos ao usufrutuário das ações da empresa constituem rendimento não sujeito à tributação pelo imposto de renda, desde que tenham sido calculados com base em resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996.

De se ver que a própria administração tributária já se curvou a tal entendimento. Interessante observar que a matéria já foi apreciado no âmbito deste Conselho, no Acórdão 9202-011.429. Neste, argumentou a relatora, que restou vencida, que a SCI nº 38/18 é voltada para sociedades anônimas, o que não é o caso do presente processo. O entendimento vencedor é que a

isenção não dependente da forma de constituição da empresa. A meu ver a a SCI é expressa nesse sentido, ao afirmar que,

12. Com efeito, na propriedade plena, o proprietário é o titular de todos os atributos inerentes ao domínio, ao passo que, no usufruto, essa titularidade é dividida com o usufrutuário. Apesar disso, não há diferença de substância entre a titularidade de um e de outro em relação a cada uma dessas faculdades. Ou seja, os frutos recebidos mantêm sua natureza, quer sejam devidos ao proprietário, quer ao usufrutuário.

Registro minha concordância com essas conclusões.

Porém, fundamenta ainda a autoridade lançadora que

Conforme documentos apresentados, verifica-se que a alteração contratual consolidada e a ata da reunião de administração apresentadas foram protocoladas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas - RTD/PJ -, somente no dia 11/06/2014, conforme prot. 37.258, registro 37.281 e livro A-681, portanto, dois anos e seis meses após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária no ano-calendário 2011, e, posterior ao conhecimento, pelo fiscalizado, da ação fiscal em curso em 03/06/2014, com a ciência do termo de início de fiscalização.

No tocante a condição de usufrutuário das cotas de capital o contribuinte apresentou a alteração do contrato social da empresa INSTITUTO DE ENSINO SUPERIOR DA AMAZONIA LTDA, CNPJ N 02.153.389/0001-30, registrada no RCP, registro civil das pessoas jurídicas, com a justificativa de ter sido beneficiado na condição de usufrutuário conforme cláusula da alteração contratual.

No que diz respeito à constituição do usufruto faz-se necessário observar a natureza jurídica do contrato e o direito do beneficiário. Na constituição do usufruto, de maneira geral, quem constitui o usufruto é o transmitente doador por ocasião da doação ou transmissão do bem doado ou transmitido, ficando resguardado o direito de recebimento dos frutos produzidos pelo bem doado ou transmitido. Portanto, no caso em tela tal hipótese não ocorreu, posto que, não houve a doação nem transferência alguma de quotas em poder do contribuinte para os sócios da empresa por ocasião da constituição do usufruto, inclusive as quotas remanescentes foram adquiridas de pessoa distinta da pessoa do contribuinte. Logo, a descrição constante na alteração contratual apresentada pelo contribuinte que justifica a constituição do usufruto não ocorreu, portanto, o contribuinte não poderia ter sido usufrutuário das quotas de capital social, pois, não as possuía na ocasião da realização da alteração do contrato social da empresa, INSTITUTO DE ENSINO SUPERIOR DA AMAZÔNIA LTDA.

Ademais, verifica-se que a alteração contratual apresentada, mesmo a despeito da constituição de usufruto ser um instituto de direito civil que define a constituição do usufruto, foi registrada no registro civil das pessoas jurídicas, porém, sem considerar que trata-se de alteração contratual de empresa de responsabilidade limitada, cuja alteração, para que tenha validade perante

terceiros, faz-se necessário o arquivamento dos atos de constituição e alterações do contrato social no registro de comércio (Junta Comercial).

Entretanto, alega o recorrente já desde a impugnação que pela alteração contratual de 2002 teria ele e sua esposa Nelly se retirado da sociedade e realizado a doação de todas as suas cotas, restando como usufrutuários das mesmas.

Prosseguiu alegando que o usufruto foi realizado apenas em 2011, conforme documento que anexou também quando da impugnação.

Registro que conheço dos documentos juntados em recurso, pois além de contextualizar o caso em discussão, a meu ver se enquadram na alínea 'c' do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Analisando os documentos juntados em impugnação, nota-se que de fato pela alteração contratual de fl. 147 a 154 (DOC. 9), ocorrida em 2002, no item I, Parágrafo Segundo, II, o recorrente e sua esposa Nelly retiraram-se da sociedade, cederam e transferiram a título de doação suas quotas de capital para os filhos Fernando e Nelson, permanecendo o capital inalterado com 691.000 quotas. No art. 6º do mesmo ato é constituído em caráter irrevogável e irretratável o usufruto vitalício das quotas em favor do recorrente e de Nelly. Tal documento foi devidamente registrado em março de 2002 (fl. 152).

Pelo Doc. 7 (fls. 132 e ss), também juntando em impugnação, pela nova alteração contratual registrada em **11/3/2011** (fl. 138 – e não em 2014) percebe-se pelas disposições transitórias que institui-se novamente o usufruto vitalício da integralidade das cotas da sociedade em favor do recorrente e de Nelly. Essa nova instituição pode ser compreendida a partir dos documentos juntados em recurso, qual seja a alteração contratual de fls. 294 e ss, registrada em 7/1/2004 (fl. 197), por meio da qual o recorrente e Nelly são destituídos da administração da empresa e renunciam ao usufruto das quotas em favor deles, sendo nessa ocasião o recorrente e Nelly empossados na condição de administradores da sociedade (fl. 297) em abril/2004 (fl. 299). De se frisar que neste instrumento de alteração, pela cláusula terceira, todas as demais cláusulas e condições foram revogadas, sendo substituídas pelas novas, de forma que as cláusulas estipuladas em 2002 não mais valiam; também na cláusula 8 desse novo instituto é estipulado expressamente que “A sociedade é constituída sob a forma de sociedade limitada, ...”

Em 2007 Nelson se retira da sociedade e entra Nelsimar (esposa de Fernando), ocasião em que não há estabelecimento de nenhum usufruto (fls. 303/304 e 300 a 302).

Em 2011 (fl. 305) Nelsimar se retira da sociedade e Nelson volta à sociedade (fl. 306), ocasião em que se institui novamente o usufruto vitalício das 691.000 quotas em favor do recorrente e de Nelly (fl. 308). O registro em cartório está às fls. 310, datado de 11/03/2011.

Porém, há que se observar que o ato de doação de 2002 não mais valia diante de sua revogação em 2004, de forma que em 2011 o recorrente não era mais detentor das cotas e por isso não poderia mais doá-las. No instrumento de alteração de 2011 não qualquer doação, e

nem poderia haver; há tão somente a reinstituição do usufruto. Porém, conforme apontou a autoridade lançadora, com o que concordo:

Na constituição do usufruto, de maneira geral, quem constitui o usufruto é o transmitente doador por ocasião da doação ou transmissão do bem doado ou transmitido, ficando resguardado o direito de recebimento dos frutos produzidos pelo bem doado ou transmitido. Portanto, no caso em tela tal hipótese não ocorreu, posto que, não houve a doação nem transferência alguma de quotas em poder do contribuinte para os sócios da empresa por ocasião da constituição do usufruto, inclusive as quotas remanescentes foram adquiridas de pessoa distinta da pessoa do contribuinte. Logo, a descrição constante na alteração contratual apresentada pelo contribuinte que justifica a constituição do usufruto não ocorreu, portanto, o contribuinte não poderia ter sido usufrutuário das quotas de capital social, pois, não as possuía na ocasião da realização da alteração do contrato social da empresa, INSTITUTO DE ENSINO SUPERIOR DA AMAZÔNIA LTDA.

Ao renunciar o usufruto em 2004 e não sendo mais detentor das cotas, de forma que não poderia doá-las, não há que se falar em usufruto das mesmas, estando correto o lançamento.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva