



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10384.002794/2003-93
Recurso nº : 139.066 - *EX OFFICIO*
Matéria : IRPF - EX.: 1999 a 2001
Recorrente : 1ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE
Interessada : PAULO DELFINO FONSECA GUIMARÃES
Sessão de : 22 de fevereiro de 2006
Acórdão nº : 102-47.399

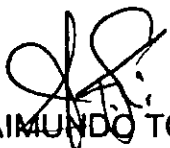
RENDIMENTOS AUFERIDOS A TÍTULO DE LUCRO E DIVIDENDOS.
Se as pessoas jurídicas pagadoras não comprovaram, com documentos e escriturações confiáveis, a suficiência e a efetividade da entrega do rendimento ao beneficiário, deve-se verificar a existência de patrimônio a descoberto, devido à exclusão do aporte desse recurso.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 1ª TURMA da DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em FORTALEZA/CE.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, BERNARDO AUGUSTO DUQUE BACELAR (Suplente convocado), ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, SILVANA MANCINI KARAM e ROMEU BUENO DE CAMARGO.

Processo nº : 10384.002794/2003-93
Acórdão nº : 102-47.399

Recurso nº : 139.066
Recorrente : 1ª TURMA/DRJ em FORTALEZA - CE

RELATÓRIO

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza/CE recorre de ofício, a este Conselho, de sua Decisão unânime (fls. 745 a 770 – Acórdão nº 3.948, de 12/01/2004), que considerou improcedente o lançamento às fls. 05 a 21, nos termos do art. 34 do Decreto 70.235/72, com as alterações introduzidas pela lei nº 9.532/97 e Portaria MF nº 375/2001.

O referido lançamento exige imposto de renda no montante de R\$2.010.708,61, multa qualificada de 150% e juros de mora, decorrente da classificação indevida de rendimentos auferidos de pessoas jurídicas como rendimentos isentos e não tributáveis "lucros e dividendos recebidos", nas Declarações de Ajuste dos exercícios de 1998, 1999 e 2000 (fls. 77 a 173). A fiscalização informa que procedeu à reclassificação e lançamentos como rendimentos tributáveis, tendo em vista que as pessoas jurídicas pagadoras não comprovaram, com documentos e escriturações confiáveis, a suficiência e efetividade dos lucros tidos como distribuídos. A minuciosa descrição dos fatos encontra-se às fls. 07/15.

Ao apreciar o litígio instaurado com a impugnação ao lançamento de fls. 714/728, o Órgão julgador de primeiro grau considerou improcedente o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF*

Exercício: 1999, 2000, 2001

Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA - FATO GERADOR - LANÇAMENTO

Não estão sujeitos ao imposto de renda, na fonte e na declaração de ajuste anual da pessoa física, os lucros e dividendos pagos e creditados aos sócios, até o limite do valor dos lucros acumulados, apurados com base na escrituração, relativamente a resultados apurados a partir de 1º de janeiro de 1996.



Processo nº : 10384.002794/2003-93
Acórdão nº : 102-47.399

A prova da existência de lucros a distribuir se faz com a apuração dos resultados na escrituração das empresas, corroborada por informação prestada em DIPJ apresentada à SRF.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Exercício: 1999, 2000, 2001

Ementa: RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO – EFEITOS E PROCEDIMENTOS.

A retificação da DIPJ, nas hipóteses em que admitida, prescinde da prévia autorização por parte da autoridade administrativa, processando-se com a simples apresentação de declaração retificadora a qual terá a mesma natureza da originalmente apresentada, substituindo-a para todos os efeitos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1999, 2000, 2001

Ementa: DECADÊNCIA

O direito de a fazenda constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso de lançamento por homologação, o termo inicial é antecipado para a data de ocorrência do fato gerador que, no caso de fato gerador complexivo anual, ocorre apenas em 31 de dezembro.

Lançamento Improcedente".

O Ofício nº 467/2003-PR/PI-SPA, de 20/10/2003, requisitou o Processo de Representação Fiscal para Fins Penais de nº 10384.002795/2003-38.

É o Relatório.



Processo nº : 10384.002794/2003-93
Acórdão nº : 102-47.399

VOTO

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso foi interposto pela própria instância julgadora *a quo* em face da exoneração de crédito tributário em montante superior ao limite de R\$ 500.000,00.

A 1ª Turma da DRJ/Fortaleza – CE, por unanimidade de votos, julgou improcedente o lançamento. Entendo que os fundamentos declinados no Auto de Infração (fls. 07/15) foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de primeiro grau, que deu correta solução à demanda. Da decisão, excerta-se:

"24. Cuida-se neste processo de lançamento para exigência de Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza tendo como base de cálculo rendimentos declarados pelo contribuinte como isentos e não tributáveis, recebidos a título de lucros distribuídos pelas empresas Imediata Distribuidora de Produtos Farmacêuticos Ltda, CNPJ 12.531.965/0001-83 e Poupa Ganha Administradora e Incorporadora Ltda, CNPJ 00.536.517/0001-80, das quais o contribuinte é sócio. O lançamento tem como principal fundamento a afirmação da autoridade lançadora de que esses lucros foram criados artificialmente pelas ditas empresas, que declararam receitas inexistentes, ou, ainda, que se referem a lucro do ano-calendário de 1996, apurado em procedimento de fiscalização da Secretaria da Receita Federal concluída em período posterior à data em que teria havido a distribuição, o que não seria admissível.

25. Conclui, portanto, a autoridade lançadora, que o contribuinte não comprovou a suficiência e efetividade dos lucros tidos como distribuídos. Diante disso, reclassificou os rendimentos declarados como isentos, a título de lucros e dividendos, para rendimentos tributáveis.

26. Antes do exame do mérito, convém destacar alguns aspectos relacionados ao processo que são importantes para o desfecho da lide, a saber:

26.1. Diferentemente do que informa a autoridade lançadora no auto de infração, à exceção dos lucros distribuídos em 20/03/1998 e 17/09/1998, todos os demais valores objeto do lançamento referem-se a lucros apurados no ano-calendário de 1997. Quando fala em exercício, os recibos de fls. 43/73 referem-se, em verdade, a exercício financeiro e não a exercício no sentido adotado pela Receita Federal e que corresponde ao ano de entrega da declaração. Portanto, quando



Processo nº : 10384.002794/2003-93
Acórdão nº : 102-47.399

menção exercício de 1997 os recibos estão se referindo ao ano-calendário de 1997. O mesmo ocorre em relação ao recibo de fls. 49 que faz referência ao exercício de 1998 o que corresponde, no caso, ao ano-calendário de 1998 e não, conforme consta no auto de infração, ao ano-calendário de 1997.

26.2. A empresa Imediata Distribuidora de Produtos Farmacêuticos Ltda retificou as DIPJ referentes aos exercícios de 1998, 1999 e 2000, anos-calendário 1997, 1998 e 1999, tendo as declarações retificadoras sido normalmente processadas (fls. 224/244, 249/317 e 359/378) e não consta nos autos que tenha havido qualquer procedimento de ofício com vistas à revisão dessas declarações. As declarações retificadoras referentes aos exercícios de 1998 e 1999 aumentaram os valores dos lucros apurados de R\$ 708.837,45 e R\$ 1.126.570,01 para R\$ 13.375.327,53 e R\$ 22.379.355,72, respectivamente, já a DIPJ retificadora referente ao exercício de 2000, ano-calendário 1999 reduziu o resultado apurado pela empresa de um lucro líquido no ano de R\$ 20.630.572,91 (fls. 335) para um prejuízo líquido de R\$ 60.101.091,02 (fls. 367).

26.3. Os lucros apurados nas declarações originais, acima mencionados, não foram considerados pela autoridade lançadora quando da apuração do suposto excesso na distribuição dos lucros. Segundo a descrição dos fatos, a empresa Imediata Distribuidora teria em 31/12/1996 lucros acumulados no montante de R\$ 836.895,48 dos quais R\$ 430.650,00 foram distribuídos em 1997 restando apenas R\$ 401.895,48 a serem distribuídos em 1998. Examinando a DIPJ referente ao exercício de 1998, ano-calendário 1997, verifica-se que, nesse exercício, foi apurado lucro de R\$ 708.837,45 e foi distribuído R\$ 1.030.959,59, e não 430.650,00, conforme descrição dos fatos, no auto de infração (fls. 218 e 241v). Portanto, desconsiderando os lucros apurados na declaração retificadora, mas considerando o saldo do lucro acumulado em 31/12/1996 informado nessa mesma declaração retificadora, ainda assim ter-se-ia um saldo de lucro acumulado em 31/12/1997 no montante de R\$ 514.773,34.

26.4. Na DIPJ original referente ao exercício de 1999, ano-calendário de 1998, a empresa Imediata Distribuidora apurou lucro líquido no montante de R\$ 1.126.570,01 e, de acordo com o recibo de fls. 49, em 17/09/1998 foi distribuído ao autuado lucro no montante de R\$ 1.000.000,00 referente a lucro apurado no próprio ano-calendário de 1998 e não, como descrito no auto de infração, referente ao ano-calendário de 1997.

26.5. Relativamente à empresa Poupa Ganha Administradora e Incorporadora Ltda, CNPJ 00.536.517/0001-08, verifica-se que a empresa retificou a DIPJ referente ao exercício de 1999, ano-calendário 1998 tendo a declaração retificadora sido normalmente

Processo nº : 10384.002794/2003-93
Acórdão nº : 102-47.399

processada com o cancelamento, inclusive, da declaração originalmente apresentada (fls. 735). Na DIPJ original referente a esse exercício foi apurado lucro no montante de R\$ 401.834,99 o qual foi retificado para R\$ 2.060.273,91. O lucro apurado na declaração original não foi levado em consideração quando do lançamento. A autoridade lançadora subtraiu do saldo de lucros acumulados em 31/12/1997 (R\$ 463.847,11) o valor distribuído em 1998 (R\$ 275.802,90) obtendo o valor de R\$ 188.044,21 que seria passível de distribuição em 1999, porém não considerou o montante de R\$ 401.834,99 referente ao lucro do ano-calendário de 1998. Portanto a empresa teria, na verdade, um saldo em 31/12/1998 de R\$ 589.879,20, considerando apenas a declaração original (fls. 737).

26.6. Não consta dos autos qualquer intimação, seja ao autuado, seja às empresas responsáveis pela distribuição dos lucros, especificamente para comprovar a efetiva entrega e o efetivo recebimento dos recursos referentes aos lucros declarados como distribuídos. Há, isso sim, intimações para que as empresas detalhem e comprovem, por amostragem, as receitas escrituradas e declaradas nas declarações retificadoras.

26.7. Embora os fiscais autuante afirmem que as empresas retificaram suas escriturações em momento posterior à entrega das declarações da pessoa física do autuado, não consta dos autos evidência de que tenha havido essa retificação. O que consta é tão-somente que os livros Diário referentes aos períodos de apuração de 1997 a 2000 foram registrados em 2001.

26.8. As declarações retificadoras apresentadas pelas empresas Imediata Distribuidora e Poupa Ganha não alteraram apenas os valores das receitas e dos lucros, como dá a entender a descrição dos fatos do auto de infração, mas, também, os valores dos custos das mercadorias vendidas, além de outros itens. Para melhor ilustrar esse fato, segue planilha contendo os valores de itens selecionados nas declarações, originais e retificadoras, referentes ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997, de Imediata Distribuidora e referente ao exercício de 1999, ano-calendário de 1998, da empresa Poupa Ganha. (...)

26.9. O lançamento tem como base de cálculo valores constantes de recibos e de Comprovantes de Rendimentos Pagos e Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte às fls. 41/76. Comparando os valores constantes desses documentos, com aqueles declarados pelo contribuinte e, ainda, com os valores que serviram de base de cálculo para o lançamento, temos:

27. Conforme demonstrado acima, os valores objeto do lançamento dizem respeito a lucros distribuídos pela empresa Imediata Distribuidora referente ao exercício de 1998, ano-calendário 1997, e pela empresa Poupa Ganha referente ao exercício de 1999, ano-calendário

Processo nº : 10384.002794/2003-93
Acórdão nº : 102-47.399

1998, em valores superiores aos lucros acumulados passíveis de distribuição, se consideradas apenas as declarações originalmente apresentadas, porém inferiores aos lucros acumulados passíveis de distribuição, se consideradas as correspondentes declarações retificadoras.

28. O cerne da questão, portando, está na admissibilidade, ou não, dos valores referentes aos lucros distribuídos apurados nas declarações retificadoras das empresas Imediata Distribuidora e Poupa Ganha. Isto é, admitidas as retificações das declarações, as empresas teriam apurado lucros suficientes para fazer tal distribuição e, portanto, estariam afastados os fundamentos da autuação. Por outro lado, aceito o fundamento da autuação de que os lucros constantes da declaração retificadora são fictícios, deve-se entender, muito embora isso não esteja explicitado com clareza no auto de infração, que os valores declarados pelo autuado são rendimentos recebidos em montante que excede os lucros apurados e, portanto, estão sujeitos à incidência do imposto. A matéria está disciplinada no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995 e no art. 48 da Instrução Normativa SRF nº93, de 1997, a saber:

Lei nº 9.249, de 1995

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

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

Instrução Normativa SRF nº 93, de 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.

Processo nº : 10384.002794/2003-93
Acórdão nº : 102-47.399

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

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

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

§ 5º A isenção de que trata o "caput" não abrange os valores pagos a outro título, tais como "pro labore", aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º. (destaquei)

29. Em resumo, o que os dispositivos acima estabelecem é que os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, como regra geral, não estão sujeitos à tributação,



Processo nº : 10384.002794/2003-93
Acórdão nº : 102-47.399

desde que devidamente comprovada a existência de tais lucros, o que deve ser feito mediante escrituração contábil.

30. Cumpre enfatizar, ainda, que o lançamento refere-se a reclassificação de rendimentos declarados como isentos e, portanto, a autoridade lançadora toma como fato que o autuado efetivamente recebeu tais rendimentos. O que se discute é sua natureza, isto é, se se trata de lucros distribuídos ou se de valores entregues ao sócio em montante que excede aos lucros acumulados passíveis de distribuição e, portanto, de outra natureza que não lucros.

31. Para afirmar que as receitas e os lucros apurados nas declarações retificadoras das empresas Imediata Distribuidora de Produtos Farmacêuticos Ltda, CNPJ 12.531.965/0001-83 e Poupa Ganha Administradora e Incorporadora Ltda, CNPJ 00.536.517/0001-80 são fictícios a autoridade lançadora se baseia em conjeturas sobre o procedimento das empresas de retificarem suas declarações para aumentar o lucro líquido apurado, e que podem ser assim resumidas: as empresas em questão, das quais o contribuinte é sócio, teriam retificado a escrituração comercial e as declarações de Imposto de Renda para incluir receitas fictícias e, conseqüentemente, aumentar artificialmente seus lucros. Embora essa retificação implicasse em exigibilidade de IRPJ e contribuições, em valores elevados, as empresas aderiram ao Programa REFIS, parcelando todos esses débitos, os quais se somariam a outros já existentes, de tal sorte que, dadas as regras do mencionado programa que limita o valor das parcelas a um determinado percentual das receitas, mesmo confessando novos débitos, eles não viriam a ser efetivamente pagos. E mais, as empresas passaram a reduzir progressivamente suas receitas, reduzindo, assim, ainda mais, os valores das mensalidades devidas no REFIS. Os lucros gerados, entretanto, seriam passíveis de distribuição aos sócios, ou mais especificamente ao autuado, sócio majoritário, sem incidência de imposto, prestando-se ao propósito de acobertar eventuais variações patrimoniais deste, sendo esse o escopo da suposta simulação.

32. Compete, portanto, ao julgador administrativo, reexaminar os elementos trazidos aos autos, à luz do contraditório e formar sua própria convicção a respeito da ocorrência, ou não, dos fatos que ensejaram o lançamento. Ou, mais especificamente, decidir se existiam, ou não, lucros acumulados em montante superior aos valores distribuídos, conforme escrituração e declarações das empresas, ou se, conforme fundamentos da autuação, esses lucros não existiam. É o que passo a fazer.

33. Tomemos como ponto de partida de nossa análise a existência lógica de duas possibilidades para explicar o procedimento das empresas Imediata Distribuidora de Produtos Farmacêuticos Ltda e



Processo nº : 10384.002794/2003-93
Acórdão nº : 102-47.399

Poupa Ganha Administradora e Incorporadora Ltda que retificaram suas declarações para informar novas receitas, omitidas nas declarações originalmente apresentadas: a primeira, de que as referidas empresas forjaram lucros fictícios com o objetivo de beneficiar os sócios, conforme tese em que se baseia o lançamento; a segunda, de que, diante da oportunidade criada pelo Programa REFIS que permitia o parcelamento de débitos em condições bastante favoráveis, inclusive permitindo a confissão de débitos antes subtraídos ao crivo da tributação, as empresas resolveram aproveitar essa oportunidade para regularizar sua situação. O cerne da questão é: por que, diante dessas duas alternativas, ambas teoricamente possíveis, deve prevalecer a primeira?

34. Da descrição dos fatos do auto de infração fica evidente que a preferência da autoridade lançadora pela primeira alternativa se baseia, fundamentalmente, em três pontos: o primeiro, que, quando intimadas, as empresas não apresentaram comprovação das operações relativas às receitas declaradas, registrando que tal comprovação foi solicitada por amostragem, conforme descrição dos fatos; a segunda, de que a confissão de débitos apurados com base em receitas e lucros fictícios não implicaria em ônus efetivo para as empresas, dada a "permissividade do REFIS", nos termos já relatados; e a terceira, que diz respeito ao motivo da suposta simulação, de que essa operação geraria rendimentos isentos e não tributáveis para dar cobertura a variações patrimoniais do autuado. Analisemos cada uma dessas questões.

35. Quanto à ausência de comprovação de receitas, de fato, como regra geral definida no art. 923 do RIR/99, a escrituração contábil, para fazer prova a favor do sujeito passivo, deve estar lastreada em documentos hábeis e idôneos. Todavia, neste caso, trata-se de uma situação singular que reclama uma interpretação sistemática do dispositivo legal. Ora, tratando-se de receitas anteriormente omitidas pela empresa, como comprovar as operações que resultaram nessas receitas? Não é razoável pretender que as empresas que omitem receitas, emitam notas fiscais e façam registros regulares relativamente às receitas omitidas. Quando muito, nesses casos, são feitos registros paralelos. Portanto, qual seria o documento hábil para uma empresa comprovar receitas que, tendo sido anteriormente sonegadas, resolve espontaneamente oferecer à tributação? Note-se que, no caso, a empresa estaria exercendo uma faculdade que a lei lhe concede de, espontaneamente, denunciar débitos subtraídos ao crivo da tributação e, portanto, presumivelmente não lastreadas em documentos e registros emitidos quando da realização das operações que geraram as receitas correspondentes.

36. Note-se que se trata de reconhecimento posterior de receitas antes sonegadas, não se podendo desprezar o fato de que esse reconhecimento implicou na confissão de débitos referentes a IRPJ, Contribuição Social Sobre o Lucro, PIS e COFINS, confissão essa, segundo a autoridade lançadora, ratificada de forma irretratável quando



Processo nº : 10384.002794/2003-93
Acórdão nº : 102-47.399

da opção pelo REFIS. Portanto, considerar fictícios as receitas e os lucros declarados nas declarações retificadoras implicaria, também, por via de consequência, considerar fictícios os créditos tributários deles decorrentes, apurados nas mesmas declarações retificadoras, o que é, no mínimo, *sui generis*. Vale dizer, se as receitas e os lucros declarados pelas empresas não servem para fins de distribuição aos sócios, também não deveriam servir para fins de tributação pelas empresas.

37. Ademais, conforme acima relatado, as retificações das declarações alteraram tanto valores de receitas como de custos das mercadorias vendidas, além de outros itens e refletem os registros da escrituração contábil, com repercussão sobre bases de cálculos de IRPJ e Contribuições. Assim, não parece razoável que, simplesmente, se rejeitem os resultados apurados na escrituração e nas declarações retificadoras, sem um exame profundo destes registros e sem a devida revisão, de ofício, das declarações apresentadas à Secretaria da Receita Federal. Vale dizer, simplesmente negar a efetividade desses registros e declarações para fins de comprovar a existência e lucros a distribuir, mantendo-a, entretanto, para os demais fins, inclusive para constituição de créditos tributários.

38. Por outro lado, o Regulamento do Imposto de Renda prescreve o procedimento apropriado para os casos de falta de apresentação de livros e documentos fiscais, ou, por deficiências da escrituração apresentada pelo contribuinte, esta não se mostre confiável para fins de apuração do lucro real, hipóteses em que recomenda o arbitramento do lucro, o que me parece ser o procedimento mais adequado ao caso. Vejamos o que diz o art. 530 do RIR/99, que trata das hipóteses de arbitramento:

"Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, do decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47 e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II – a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*
- b) determinar o lucro real;*

Processo nº : 10384.002794/2003-93
Acórdão nº : 102-47.399

III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

(...)"

39. Assim já procedeu a própria Secretaria da Receita Federal em 1999 quando arbitrou o lucro da empresa Imediata Distribuidora de Produtos Farmacêuticos Ltda, sob o seguinte fundamento: "a escrituração contábil (livro Diário e Razão) mantida pelo contribuinte e apresentada a esta fiscalização relativa aos meses de janeiro a dezembro de 1996, bem como os registros contábeis de 1995 que, embora não apresentados, estão refletidos nos dados constantes da declaração de rendimentos respectiva, contêm graves deficiências que os tornam imprestáveis para a determinação do lucro real dos respectivos período, em decorrência da constatação de que mais da metade das compras de mercadorias realizadas pela empresa naqueles anos, foram mantidas à margem de sua contabilidade oficial, na forma como detalhadamente relatado no Termo de Verificação acima referido." Conforme relato da própria autoridade administrativa, o lançamento foi mantido na primeira e segunda instâncias (fls. 692/710).

40. Com efeito, se a empresa deixara de fazer registros dos custos de mercadorias adquiridas em 1995 e 1996, e presumivelmente, também, de receitas, por que não poderia ter procedido da mesma forma em 1997, 1998 e 1999 e, espontaneamente, optou por regularizar sua situação, seja para antecipar-se a outra fiscalização, seja para aproveitar a oportunidade criada com o REFIS seja, ainda, pela combinação das duas razões?

41. Nesse ponto passo ao exame do segundo fundamento, o de que a confissão dos débitos pelas pessoas jurídicas não implicou, na prática, dada a "permissividade do REFIS", em crédito tributário recebível pela Fazenda Pública. Isso explicaria o fato de as empresas terem confessado débito inexistente e reforçaria a teoria de que os lucros distribuídos eram fictícios.

42. Quanto à insuficiência dos valores das prestações pagas pelas empresas, esta situação está demonstrada nos autos, conforme extratos às fls. 488/497 e 637/639. Ali se verifica que os valores das prestações mensais não são suficientes sequer para pagar os juros, e a situação pouco ou nada se alteraria caso não tivessem sido incluídos os novos débitos acima referidos, de modo que, efetivamente, tais débitos em nada oneraram as prestações devidas pelas empresas. Entretanto, entendendo que qualquer juízo de valor que se tenha sobre as condições oferecidas pelo REFIS, se permissivas, conforme afirma a autoridade lançadora, ou não, não autoriza a presunção de má-fé do procedimento do contribuinte que declarou espontaneamente créditos tributários para solicitar o parcelamento desses créditos nas condições oferecidas pelo

Processo nº : 10384.002794/2003-93
Acórdão nº : 102-47.399

Programa. Tais condições estão definidas em lei e o fato de o contribuinte, qualquer que seja, beneficiar-se delas é apenas o exercício de um direito.

43. Por outro lado, se há indícios de que as empresas infringiram as regras do Programa, deve-se apurar esses fatos e aplicar as sanções previstas na lei, inclusive, se for o caso, promover a exclusão do infrator do REFIS, nos termos da legislação. Consta dos autos, aliás, às fls. 640/642 que os fiscais autuantes formularam representação fiscal com esse propósito.

44. Note-se que, no caso de exclusão das empresas do REFIS, todo o crédito tributário confessado passa a ser imediatamente exigível, nos termos do art. 5º da lei nº 9.964, de 2000. Assim, no caso de pagamentos inferiores aos encargos, o diferencial fica acumulado no estoque da dívida que, no caso de exclusão da empresa do Programa, poderá ser recuperado. A seguir transcrevo o mencionado dispositivo legal:

Art. 5º *A pessoa jurídica optante pelo Refis será dele excluída nas seguintes hipóteses, mediante ato do Comitê Gestor:*

I – inobservância de qualquer das exigências estabelecidas nos incisos I a V do caput do art. 3º

II – inadimplência, por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorrer, relativamente a qualquer dos tributos e das contribuições abrangidos pelo Refis, inclusive os com vencimento após 29 de fevereiro de 2000;

III – constatação, caracterizada por lançamento de ofício, de débito correspondente a tributo ou contribuição abrangidos pelo Refis e não incluídos na confissão a que se refere o inciso I do caput do art. 3º, salvo se integralmente pago no prazo de trinta dias, contado da ciência do lançamento ou da decisão definitiva na esfera administrativa ou judicial;

IV – compensação ou utilização indevida de créditos, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa referidos nos §§ 7º e 8º do art. 2º;

V – decretação de falência, extinção, pela liquidação, ou cisão da pessoa jurídica;

VI – concessão de medida cautelar fiscal, nos termos da Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992;



Processo nº : 10384.002794/2003-93
Acórdão nº : 102-47.399

VII – prática de qualquer procedimento tendente a subtrair receita da optante, mediante simulação de ato;

VIII – declaração de inaptidão da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, nos termos dos arts. 80 e 81 da Lei nº 9.430, de 1996;

IX – decisão definitiva, na esfera judicial, total ou parcialmente desfavorável à pessoa jurídica, relativa ao débito referido no § 6º do art. 2º e não incluído no Refis, salvo se integralmente pago no prazo de trinta dias, contado da ciência da referida decisão;

X – arbitramento do lucro da pessoa jurídica, nos casos de determinação da base de cálculo do imposto de renda por critério diferente do da receita bruta;

XI – suspensão de suas atividades relativas a seu objeto social ou não auferimento de receita bruta por nove meses consecutivos.

§ 1º – A exclusão da pessoa jurídica do Refis implicará exigibilidade imediata da totalidade do crédito confessado e ainda não pago e automática execução da garantia prestada, restabelecendo-se, em relação ao montante não pago, os acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

§ 2º – A exclusão, nas hipóteses dos incisos I, II e III deste artigo, produzirá efeitos a partir do mês subsequente àquele em que for cientificado o contribuinte.

§ 3º – Na hipótese do inciso III, e observado o disposto no § 2º, a exclusão dar-se-á, na data da decisão definitiva, na esfera administrativa ou judicial, quando houver sido contestado o lançamento.

45. Passemos, pois, ao terceiro fundamento, o da conveniência da operação. Isto é, de que a justificativa para que as empresas declarassem receitas e lucros fictícios, embora implicando na confissão de débitos de IRPJ e Contribuições, foi produzir lucros não tributáveis a distribuir, com os quais dar-se-ia cobertura a variação patrimonial dos sócios.

46. Mais uma vez estamos diante de uma situação singular, pois, sendo o contribuinte empresário, de tal modo que seus rendimentos advêm da atividade empresarial, os recursos com os quais este aumenta seu patrimônio são, em princípio, originados dessa mesma atividade empresarial. Se tais recursos não foram distribuídos aos sócios de maneira regular é porque, presumivelmente, são oriundos de resultados subtraídos ao crivo da tributação pelas ditas empresas. A própria

Processo nº : 10384.002794/2003-93
Acórdão nº : 102-47.399

autoridade lançadora afirma na descrição dos fatos, no auto de infração, que o contribuinte aumentou patrimônio com impostos sonegados pelas suas empresas. Mas, contraditoriamente, essa mesma autoridade lançadora não admite a confissão espontânea de receitas antes sonegadas, acusando de ser fraudulenta a iniciativa da empresa.

47. Esqueçamos, por enquanto, essa dificuldade para verificarmos a questão do benefício para o contribuinte: a criação de recursos para acobertar variação patrimonial. Compulsando-se os autos, verifica-se que a autoridade lançadora não demonstrou a ocorrência de eventual variação patrimonial a descoberto, caso se excluísse, como fonte, os rendimentos recebidos a título de lucros distribuídos, supostamente fictícios. Examinando as declarações (retificadoras) apresentadas pelo contribuinte referentes aos anos-base de 1998, 1999 e 2000 (fls. 77/173) verifica-se que houve uma intensa movimentação patrimonial do contribuinte com a baixa e inclusão de bens, direitos e dívidas, não sendo possível visualizar, sem uma apuração detalhada, se houve, de fato, variação patrimonial a descoberto, em que montantes e em que medida a suposta distribuição fictícia de lucros acobertaria essa variação.

48. Cumpre lembrar que a variação patrimonial a descoberto compreende o acréscimo do patrimônio não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, nos termos do art. 55, XIII do RIR/99 (ART. 58, XIII, do RIR/94). Portanto, para se falar em variação patrimonial a descoberto é preciso que se faça o cotejo, mês a mês, das origens e das aplicações dos recursos do contribuinte, apurando-se, ao final de cada mês, aplicações em aumento patrimonial não justificadas por fontes de recursos. Isso não foi feito e, portanto, não se demonstrou que o principal motivo da suposta fraude tenha, de fato, ocorrido.

49. De qualquer forma, o lançamento não trata de variação patrimonial a descoberto, mas de reclassificação de rendimentos, de isentos para tributáveis. A possível ocorrência de acréscimo patrimonial não justificado, caso não se considerassem os valores declarados como lucros e dividendos recebidos, tidos como fictícios, é apresentado apenas como argumento a tentar demonstrar o objetivo do procedimento das empresas de retificar a DIPJ para aumentar os lucros. Trata-se, entretanto, de mera especulação. Embora plausível a hipótese de que lucros foram criados artificialmente com dito propósito, não é menos plausível que determinado contribuinte aumente seu patrimônio pessoal, adquirindo bens, exatamente porque recebe lucros distribuídos por suas empresas.



Processo nº : 10384.002794/2003-93
Acórdão nº : 102-47.399

50. Finalmente, conforme já assinalado, é importante destacar que não consta dos autos que tenha sido adotado qualquer procedimento de revisão de ofício das declarações retificadoras apresentadas pelas empresas, as quais foram normalmente processadas. Assim, para todos os efeitos, inclusive para fins de apuração do lucro líquido e dos lucros acumulados passíveis de distribuição aos sócios, prevalecem as declarações retificadoras, nos termos do art. 19 da Medida Provisória nº 1.990-26, de 14/12/1999, com várias reedições posteriores, a saber:

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.990-26, DE 14 DE DEZEMBRO DE 1999.

Art. 19. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as hipóteses de admissibilidade e os procedimentos aplicáveis à retificação de declaração.

51. Posteriormente, a Instrução Normativa SRF nº 166, de 23 de dezembro de 1999, assim tratou da matéria, a saber:

Art. 1º A retificação da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ e da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – DITR anteriormente entregue, efetuada por pessoa jurídica, dar-se-á mediante apresentação de nova declaração, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo às Declarações do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - DIRPJ relativas a anos-calendário anteriores a 1998.

§ 2º A declaração retificadora referida neste artigo:

I – terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, inclusive para os efeitos da revisão sistemática de que trata a Instrução Normativa SRF nº 094, de 24 de dezembro de 1997;

II – será processada, inclusive para fins de restituição, em função da data de sua entrega.

52. Portanto, salvo na hipótese de apresentação de nova declaração retificadora ou de alteração de ofício por parte da autoridade

Processo nº : 10384.002794/2003-93
Acórdão nº : 102-47.399

administrativa, os dados constantes das declarações retificadoras apresentadas pelas empresas Imediata Distribuidora e Poupa Ganha, devem prevalecer, para todos os efeitos, as informações constantes das última declaração apresentada.

53. Finalmente, vale repisar o que já foi afirmado anteriormente: que não está em discussão o efetivo recebimento dos valores distribuídos pela empresa, uma vez que o lançamento refere a reclassificação dos valores declarados como isentos o que pressupõe o efetivo recebimento dos valores declarados. Cumpre assinalar, a propósito que, na falta de comprovação do recebimento dos valores declarados como lucros distribuídos, poderiam ser glosados esses valores e apurada eventual variação patrimonial a descoberto o que ensejaria o lançamento com base nesses valores. Não é esse o caso, todavia.

54. Com os fundamentos acima expostos, concluo que os valores declarados pelo contribuinte como lucros e dividendos recebidos está respaldado em lucros acumulados passíveis de distribuição pelas empresas, conforme registros contábeis e declarações apresentadas pelas empresas, os quais se constituem provas da existência de lucros a distribuir".

Com efeito, inexistente previsão legal para que rendimentos isentos/não tributáveis declarados sejam reclassificados para tributáveis. Se aqueles não foram comprovados, deve-se verificar se o contribuinte não ficou com patrimônio a descoberto devido à exclusão do aporte desse recurso. O que não se pode fazer é simplesmente afirmar-se que as pessoas jurídicas pagadoras não comprovaram, com documentos e escriturações confiáveis, a suficiência e a efetividade da entrega ao beneficiário dos lucros tidos como distribuídos, para em seguida exigir o imposto de renda sobre esses mesmos recursos, sob a alegação de que foram auferidos e são tributáveis.

Em face ao exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 22 de fevereiro de 2006.


JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS