



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10437.720902/2020-41
ACÓRDÃO	2302-003.822 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUIZ OSVALDO PASTORE
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2017

NULIDADE. ENQUADRAMENTO LEGAL SUPOSTAMENTE INCORRETO.

Eventual erro na menção da alínea ou inciso do dispositivo legal citado nos autos não invalida o Auto de Infração, se o próprio contribuinte demonstra o pleno conhecimento da matéria, exercendo plenamente seu direito de defesa e indicando, inclusive, o dispositivo legal que deveria ter sido utilizado.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. LUCROS DISTRIBUÍDOS.

A antecipação não pode operar sem qualquer obediência à lei ou instrumento societários. Além da correta contabilização, o pagamento dos dividendos decorre necessariamente da deliberação do órgão societário, momento em que surge a respectiva obrigação.

EMPRÉSTIMO NÃO COMPROVADO. MÚTUO.

Para que o contrato de mútuo esteja comprovado, além da forma escrita e do recomendável registro público, devem respaldar a operação de mútuo a assinatura das partes, o trânsito dos valores mutuados, a indicação da forma de pagamento, prazos, além da informação da transação na declaração de Imposto de Renda e livros contábeis.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o conselheiro Marcelo Freitas Souza Costa que acolheu a preliminar e, no mérito, deu provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo o valor apurado de R\$ 78.791.028,98. O conselheiro Marcelo Freitas Souza Costa manifestou intenção de fazer

declaração de voto. Entretanto, findo o prazo regimental, referida declaração de voto não foi apresentada, devendo esta ser tida como não formulada, nos termos do §7º do art. 114 da Portaria MF nº 1.634/2023 (RICARF).

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração referente à Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de multa de ofício e juros de mora, em razão da autoridade coatora haver apurado no exercício de 2017, ano-calendário 2016, a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício. É ver resumo constante do Termo de Verificação Fiscal (TVF – e-fls. 2886/2920):

O procedimento fiscal instaurado contra Luiz Osvaldo Pastore com a abertura do TDPF-F (Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Fiscalização) nº 08.1.96.00-2019-00078-5, teve por objetivo apurar e lançar o imposto de renda devido, acrescido de multa e juros, incidentes sobre rendimentos tributáveis recebidos no ano-calendário de 2016, que foram declarados como sendo lucros/dividendos isentos, decorrentes da participação acionária na empresa LOP Assessoria Comercial LTDA, CNPJ 04.588.256/0001-12. A fiscalização ao analisar a contabilidade da empresa constatou que essa efetuou pagamentos ao contribuinte para cobrir seus gastos pessoais, para disponibilizar recursos a terceiros por sua conta e ordem, para disponibilizar recursos a sua cônjuge, entre outros. Da mesma forma o contribuinte utilizou-se do cartão de crédito corporativo da LOP para gastos pessoais alheios a atividades da empresa aproveitando-se econômica/financeiramente de tais valores. Tais pagamentos (salvo os gastos com cartão de crédito corporativo) foram escriturados em um “conta corrente” entre a empresa e seu sócio, de modo que não houve os correspondentes lançamentos contábeis de tais valores às contas de lucros/dividendos do exercício, ou de lucros acumulados ou de reservas de lucros, levando a conclusão de que tais recursos não eram isentos, e assim, que tais transferências/gastos configuram o auferimento de renda tributável. Constatou-

se também ausência de autorização assemblear para distribuição de lucros/dividendos

O lançamento foi impugnado e os membros da 18a Turma da DRJ07, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo (e-fls. 27861/27878):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2016

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.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. Tendo a Fiscalização apurado que o Contribuinte recebeu e não declarou rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica, caracterizado está o ilícito tributário e justificado o lançamento de ofício sobre os valores subtraídos ao crivo da tributação.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquele 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.

Cientificado do acórdão (09/03/2021), o recorrente apresentou, em 07/04/2021, recurso voluntário (e-fls. 27887/27927), alegando, em breve síntese:

- a) A nulidade do auto de infração por erro de motivação fática e legal. O lançamento está pautado em norma não aplicável aos fatos que teriam se dado segundo narrativa da própria Fiscalização. A autuação está embasada no art. 55, inciso IV, do RIR/99, que trata do recebimento de bens ou direitos e a descrição dos fatos aponta que o recorrente recebeu recursos para pagamento de gastos pessoais ou de seus familiares. A hipótese dos autos, caso se assumisse como verdadeira a premissa fiscal de que não houve pagamento de dividendos, seria de aplicação do inciso XIII do art. 55 do RIR/99, que trata de acréscimo patrimonial a descoberto. Ainda que o inciso XIII do art. 55 do RIR/99 não fosse aplicável, caberia então enquadrar os fatos narrados ao disposto no art. 61 da Lei n. 8.981/1995 que trata do pagamento sem causa justificada, o qual, se procedente, ensejaria a exigência de IRRF à alíquota de 35% com fundamento no art. 35 da Lei n. 8.981/95;
- b) Defende que não ocorreu o recebimento de rendimentos sem vínculo empregatício de pessoa jurídica, mas de lucros regulares e suficientes às distribuições realizadas. Diferente do afirmado pela Fiscalização e repetido pela DRJ, nenhum dos elementos

identificados na peça fiscal autorizam a conclusão de que o pagamento feito pela LOP Assessoria a título de lucros/dividendos, na realidade, representaria rendimento do trabalho do recorrente;

- c) O fato de os valores que foram disponibilizados terem sido destinados a gastos pessoais do recorrente pela LOP Assessoria por sua conta e ordem ou por ele diretamente, incluindo contas no exterior e de seus familiares, não nega que a origem seja o recebimento de lucros, mas, ao inverso, apenas confirma, já que consumidos nos seus fins particulares. Inclusive defende que o trespasse de dividendos seria aceito com base em julgado deste Conselho;
- d) Nas demonstrações financeiras da LOP Assessoria de 31/12/2016, o pagamento não foi debitado dos resultados (do exercício ou acumulados), mas registrado como crédito a receber junto ao recorrente. Contudo, posteriormente, quando identificado pela pessoa jurídica que se referia a lucros, o que se deu já em 2017 (no preenchimento da DIRF) e, portanto, muito antes do procedimento fiscal, houve o abatimento diretamente dos resultados, corrigindo-se assim o equívoco anterior, sem em nenhum momento configurar renda. Isto é, baixou o ativo em contrapartida às contas de patrimônio líquido que se referem aos lucros de 2016 e aos resultados acumulados. Enfim, tudo a revelar se tratar, como é o que faz sentido, de pagamento de lucros/dividendos e não de rendimento de outra espécie;
- e) Na medida em que a Fiscalização assume os lançamentos contábeis da LOP Assessoria como premissa para afastar a distribuição de lucros e dividendos, deve assumir também que os pagamentos feitos pela LOP Assessoria em benefício do recorrente formam um conta corrente dela para com ele, que, seguindo a orientação a que está vinculado o Fisco, representa um mútuo. E este se distingue de rendimento por não representar acréscimo patrimonial;
- f) É incontroverso que os pagamentos feitos em seu benefício foram registrados no balanço patrimonial da LOP Assessoria como crédito a receber junto ao sócio (a conta contábil 1.01.07.01.09 integra o ativo circulante). Assim, não representaram acréscimo patrimonial da pessoa física. Ainda que não representassem lucros/dividendos, pelo fato de não terem sido debitados das rubricas de resultado do exercício, resultado acumulado ou de reservas (de lucros), os valores não são igualmente renda do recorrente, pois constavam como créditos a receber da LOP Assessoria junto a ele;
- g) O fato de a reunião de sócios da LOP Assessoria ter se dado em 15/12/2017 não faz com que só a partir de tal data o recorrente pudesse receber lucros/dividendos, uma vez que a deliberação, pelos seus próprios termos, não teve a função de autorizar a distribuição, mas de aprovar/ratificar os atos e contas anteriores, no caso, de 2016, incluindo especificamente as distribuições de lucros já realizadas. Como as deliberações sobre contas e balanço incluem a avaliação e concordância ou impugnação do quanto adotado, por certo que a medida só pode ser adotada após a realização;
- h) No caso, ocorreu a distribuição de lucros, tanto antecipadamente, como à conta de resultados acumulados, nos termos autorizados pelo art. 204 da Lei n. 6.404/76 e nos termos de seu contrato social. Nesse sentido, a ata em questão não tem por finalidade

jurídica a determinação do pagamento de dividendos, mas sim o reconhecimento deste direito, e, no caso, a validação de atos praticados pela diretoria;

- i) A LOP Assessoria distribuiu lucros/dividendos e que o balanço patrimonial de 31/12/2016 ao apontar o pagamento como conta corrente junto ao sócio estava errado, equívoco que foi prontamente corrigido quando identificado, deve ser reconhecido que o erro já sanado não é capaz de autorizar a imputação de tributação, na esteira da firme jurisprudência do CARF.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

- a) Não há que se falar em nulidade do Auto de Infração, vez que o contribuinte, na hipótese dos autos, exerceu o seu direito de defesa sem qualquer percalço e o lançamento não se mostra eivado de nenhuma mácula que imponha a sua anulação ou que inviabilize a análise do mérito da pretensão;
- b) O inciso XIII do art. 55 do RIR/99 é inaplicável, pois, no caso dos autos, o acréscimo patrimonial do recorrente tem lastro, é devidamente coberto pelos rendimentos líquidos recebidos da pessoa jurídica LOP Assessoria Ltda.;
- c) Na hipótese, simplesmente não há que se falar na incidência da norma do art. 61, na medida em que os pagamentos foram feitos a beneficiário devidamente identificado, sendo possível à fiscalização apurar perfeitamente o montante dos recursos repassados ao beneficiário do rendimento e sua causa, qual seja, confusão patrimonial;
- d) No que diz respeito aos resultados do ano-calendário de 2016 e dos lucros porventura acumulados de anos anteriores, não houve, por parte da pessoa jurídica, nenhuma deliberação durante aquele exercício social a respeito da sua distribuição. A empresa passou todo o ano de 2016 fazendo pagamentos ao sócio sem respaldo em nenhuma decisão tomada nos termos previstos em lei ou no contrato social;
- e) Em 15/12/2017, a ata da reunião de quotistas não faz menção à ratificação de condutas anteriormente praticadas (o verbo empregado foi sempre “aprovar”) ou à existência de dividendos antecipados. Outrossim, não há mais vaga menção aos pagamentos que vieram sendo efetuados ao sócio Luiz Osvaldo Pastore no decorrer do ano-calendário de 2016 e de que seriam dividendos destinados a tal sócio;
- f) Além de extemporânea, vez que retroativa, é ineficaz para justificar a apropriação de recursos da sociedade pelo recorrente;
- g) Do ponto de vista jurídico, é simplesmente indefensável a afirmativa de que o recorrente recebeu, durante o ano-calendário de 2016, dividendos da pessoa jurídica, pois simplesmente não foi deliberada a distribuição de dividendos pela empresa naquele ano, nem seus atos constitutivos trazem quaisquer disposições acerca da possibilidade de distribuição de lucros mediante repasse de valores a terceiros ou mesmo pagamentos de despesas pessoais dos sócios;
- h) Também do ponto de vista contábil, como bem demonstrado pela autoridade lançadora, é indefensável a alegação de que houve distribuição de dividendos ao

sujeito passivo, na medida em que os pagamentos feitos ao contribuinte no decorrer de 2016 jamais foram escriturados pela própria empresa como dividendos. Somente mais de um ano depois dos pagamentos, como uma tentativa de encobrir a confusão patrimonial existente entre o recorrente e pessoa jurídica, sua contabilidade foi “retificada”, com a devida baixa contábil das contas de lucros;

- i) No que tange à alegação de tratar-se de operação de mútuo, inexistente demonstração, por meio de documentação hábil e idônea, especialmente quanto ao pagamento do valor acordado. Não há sequer contrato contemporâneo à época dos pagamentos que pudesse dar lastro à alegada operação de mútuo.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

1 JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA

Inicialmente, deve-se observar que as decisões administrativas, aludidas pelo contribuinte ao longo de sua peça, em regra, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 98 do RICARF.

2 PRELIMINAR DE NULIDADE

O recorrente defende a nulidade do auto de infração por erro de motivação fática e legal, vez que o lançamento está pautado em norma não aplicável aos fatos que teriam se dado segundo narrativa da própria Fiscalização. A autuação está embasada no art. 55, inciso IV, do RIR/99, que trata do recebimento de bens ou direitos e a descrição dos fatos aponta que o recorrente recebeu recursos (por transferências bancárias e utilização de cartão corporativo) para pagamento de gastos pessoais ou de seus familiares.

Entende que, a hipótese dos autos, caso se assumisse como verdadeira a premissa fiscal de que não houve pagamento de dividendos, seria de aplicação do inciso XIII do art. 55 do RIR/99, que trata de acréscimo patrimonial a descoberto.

Ainda que o inciso XIII do art. 55 do RIR/99 não fosse aplicável, caberia então enquadrar os fatos narrados ao disposto no art. 61 da Lei n. 8.981/1995 que trata do pagamento sem causa justificada. Nesse caso, o sujeito passivo seria outro (a exação deve ser feita

exclusivamente em nome da fonte pagadora) e o quanto tributável seria igualmente diverso (valor pago reajustado à alíquota de 35%, ao invés de submissão à tabela progressiva)

Contudo, entendo que a decisão de piso mostra-se correta quanto ao ponto, não havendo que se falar em nulidade.

O artigo 59 do Decreto n. 70.235/72 enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento. Na sequência, o art. 60 determina que as demais incorreções ou omissões, sem previsão no artigo anterior, não acarretarão, necessariamente, em nulidade. É ver:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por **pessoa incompetente**;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Art. 60. **As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade** e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. - grifou-se.

O Auto de Infração, foi lavrado por autoridade competente e consta a fundamentação legal, indica a base de cálculo e a alíquota aplicada. A exposição detalhada do procedimento fiscal, a conduta praticada, a tipificação, a matéria tributável e demais elementos fundamentais a embasar o lançamento de ofício encontram-se no “*Termo de Verificação Fiscal*”, atendendo aos postulados da legalidade, ampla defesa e publicidade.

O ato de lançamento administrativo e o procedimento adotado na autuação fiscal foi fundamentado pelas razões de fato e de direito que levaram à conclusão expressa. O raciocínio fiscal está claro, aplicando a legislação considerada pertinente ao caso em questão e realizando a apuração do tributo devido.

O art. 10, inciso IV e art. 11, inciso III do Decreto n. 70.235/72 estabelece que o auto de infração contenha, obrigatoriamente, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável. O objetivo da indicação é permitir ao contribuinte defender-se da exigência convenientemente, caso não se conforme com o enquadramento legal apresentado.

Assim sendo, entendo que a suposta menção incorreta da fundamentação legal do lançamento não acarreta, necessariamente, sua anulação, quando a descrição dos fatos seja suficiente para que o contribuinte exerça plenamente seu direito de defesa.

Isto é, eventual erro na menção da alínea ou inciso do dispositivo legal citado nos autos não invalida o Auto de Infração, se, como correu no caso, o próprio contribuinte demonstra o pleno conhecimento da matéria, citando, inclusive, o dispositivo legal que deveria ter sido utilizado.

É nesse sentido a jurisprudência deste Conselho:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. Nos termos do art. 60 do Decreto 70.235/72, eventuais incorreções do lançamento, não importarão em nulidade e serão sanadas na análise de mérito do lançamento. Não ocorrência de cerceamento do direito de defesa, pois os fatos foram descritos de forma suficiente a que o contribuinte pudesse exercê-lo de forma ampla. A acusação fiscal foi bem compreendida pelo autuado, tanto que a decisão recorrida afastou parte do lançamento em decorrência das provas apresentadas pelo sujeito passivo.

(Acórdão n. 9303-007.358/ 3ª Turma/Câmara Superior de Recursos Fiscais)

Os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se às infrações imputadas. Da leitura de sua impugnação e demais peças de defesa, denota-se claramente que o contribuinte compreendeu completamente a acusação fiscal, não tendo sido evidenciado qualquer elemento que pudesse caracterizar preterição do seu direito de defesa. O recorrente compreendeu a motivação fática da autuação e dela se defendeu adequadamente, inclusive, mediante apresentação de adequados elementos probatórios.

Deste modo, não há que se falar em preterição do direito de defesa, hipótese de nulidade prevista no art. 59 do Decreto n. 70.235/72. Os autos demonstram que o transcurso do PAF ocorreu de forma hígida, foi dada ao contribuinte oportunidade de defesa, a qual foi plenamente exercida, recorrendo agora do acórdão que analisou sua impugnação ao lançamento de ofício.

No caso, todos os requisitos previstos no art. 142 do CTN e arts. 10 e 59 do Decreto n. 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do Auto de Infração.

3 DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

Como se colhe do TVF, cuida-se de lançamento pelo qual a autoridade lançadora reclassificou para rendimentos tributáveis valores recebidos pelo contribuinte e declarados como lucros distribuídos da empresa LOP Assessoria Comercial Ltda., da qual era sócio administrador.

Após análise da contabilidade da empresa, a fiscalização constatou que durante todo o ano de 2016 a LOP Assessoria efetuou pagamentos ao sujeito passivo para cobrir seus gastos pessoais, disponibilizou recursos a terceiros por conta e ordem do sujeito passivo, além de ter utilizado o cartão de crédito corporativo da LOP para gastos pessoais.

Os pagamentos realizados foram inicialmente escriturados em uma conta contábil (referida no TVF como uma espécie de “conta corrente”) entre a empresa e o contribuinte de código 1.01.07.01.09 (LUIZ OSVALDO PASTORE), criada pela empresa em sua conta de ativo (ativo circulante – conta corrente). Os gastos com o cartão corporativo foram lançados na contabilidade pelo uso da conta contábil de código 3.03.02.01.02.24 (VIAGENS CONDUÇÕES E ESTADIAS). As transferências e pagamentos realizados foram regularmente escriturados no Livro Razão da pessoa jurídica.

Em nenhum dos dois casos, houve, durante o ano-calendário de 2016, contrapartida contábil à conta de lucros/dividendos, lucros acumulados ou reserva de lucros do exercício.

No tange aos pagamentos efetuados para o recorrente e terceiros (por sua conta e ordem), as contas contábeis de contrapartida eram representativas das contas correntes bancárias da empresa LOP no Brasil e no exterior. Em relação aos gastos efetuados pelo uso do cartão de crédito corporativo por parte do recorrente, a fiscalização apurou que o lançamento tinha como conta contábil de contrapartida uma relativa à conta detida no Banco Santander.

O contribuinte declarou em sua DAA, relativa ao exercício de 2017 (ano-calendário de 2016), os valores recebidos da LOP Assessoria como rendimentos isentos e não tributáveis. O mesmo fez a LOP Assessoria na ocasião da entrega da DIRF (recibo datado de 24/02/2017) e do informe, em 2017, descrevendo que a quantia em exame se refere a lucros, e não conta a receber.

Paralelamente, a LOP Assessoria “corrigiu” sua contabilidade (balanço juntado às e-fls. 3022/3023), baixando o ativo em contrapartida às contas de patrimônio líquido que se referem aos lucros de 2016 e aos resultados acumulados. As correções ocorreram no início de 2017, antes de instaurado o procedimento fiscal, que ocorreu em 20/02/2019 (intimação do TIF).

Posteriormente, ocorreu uma deliberação em 15/12/2017 aprovando, por unanimidade, a distribuição desproporcional de lucros, inclusive acumulados, referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 2016.

Postas tais premissas, o cerne da questão está na comprovação da natureza dos rendimentos recebidos, se, efetivamente, lucros distribuídos, vez que incontroversa as origens do recurso.

Como se sabe, os lucros, a princípio, são apurados e pagos uma vez por ano. Findo cada exercício social, cuja duração é de um ano, a sociedade deve fazer um levantamento de suas atividades, elaborando as demonstrações financeiras, por meio de sua administração, com base na escrituração mercantil da companhia.

Como pontuado no TVF, o art. 204 da lei n. 6.404/76 prevê o cabimento de dividendos intercalares e intermediários, mesmo antes da aprovação das demonstrações financeiras. É ver:

Art. 204. A companhia que, por força de lei ou de disposição estatutária, levantar balanço semestral, **poderá declarar, por deliberação dos órgãos de administração, se autorizados pelo estatuto, dividendo à conta do lucro apurado nesse balanço.**

§ 1º A companhia **poderá, nos termos de disposição estatutária, levantar balanço e distribuir dividendos em períodos menores**, desde que o total dos dividendos pagos em cada semestre do exercício social não exceda o montante das reservas de capital de que trata o § 1º do artigo 182.

§ 2º **O estatuto poderá autorizar os órgãos de administração a declarar dividendos intermediários**, à conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros existentes no último balanço anual ou semestral. – grifou-se.

Os dividendos intermediários são aqueles que podem ser pagos com base em lucros apurados em exercícios anteriores (destinados a reservas de lucros, como foi feito pela companhia ao constituir a reserva de lucros a realizar). Para tanto, o estatuto deverá conter previsão autorizando os órgãos de administração a declarar esses dividendos intermediários.

De outro lado, também é possível a distribuição de dividendos intercalares, com base em lucros em formação no curso do exercício social. Para haver dividendos intercalares, é necessário que existam demonstrações financeiras semestrais ou, em período inferior, por força da Lei ou do estatuto. Além disso, prescinde de deliberação do órgão de administração para declará-los.

Nesse sentido, o contrato social da empresa (e-fls.) prevê na Cláusula Nona:

DOS RESULTADOS: A sociedade poderá levantar balanços mensais, trimestrais ou semestrais, distribuindo os lucros então existentes entre os sócios, ainda que desproporcionais à participação no capital social, a critério dos sócios que representem a maioria do capital social, podendo, ainda, serem mantidos em reservas para futura destinação ou capitalizados.

Como se vê, nos termos do Contrato Social da empresa e da legislação de regência é necessária a deliberação/declaração do órgão da administração, além de levantamento de balanço para tal fim, a fim de verificar-se, por óbvio, a efetiva existência dos lucros.

O pagamento dos dividendos decorre necessariamente da deliberação do órgão societário, momento em que surge a respectiva obrigação. A natureza de dividendos/lucros distribuídos só se dá mediante a declaração de sua existência pelo órgão da administração, com base no balanço patrimonial que demonstre sua existência.

No caso, resta demonstrado nos autos que o contribuinte detinha reservas de lucros acumulados em montante suficiente para satisfazer os pagamentos realizados. E, inclusive, é fato incontroverso que ao final do ano-calendário de 2016 a empresa apurou lucros, os quais foram oferecidos à tributação. Não se trata de distribuição de parcela excedente ao lucro apurado.

Ocorre que a deliberação se deu de forma extemporânea. A Assembleia que “deliberou” sobre a distribuição dos lucros (termo constante da ordem do dia da Ata), com Ata registrada em cartório, ocorreu em 15/12/2017. Contudo, os pagamentos foram efetivados no decorrer do ano de 2016. Portanto, entendeu a fiscalização que seus efeitos não podem retroagir de modo a albergar os já pagamentos já realizados ao recorrente e terceiros, por sua conta e ordem.

Sob a ótica societária, entendo que a Assembleia realizada a destempo, em 15/12/2017, é apta a suprir o requisito “deliberação” previsto pela legislação e Contrato Social. Isto é, nenhum dos sócios detém legitimidade para questionar o arranjo negocial a que voluntariamente se submeteram, vez que aprovado por unanimidade.

O direito ao lucro é um direito patrimonial e disponível, inclusive marcado pela facultatividade que permeia o seu exercício. Os negócios jurídicos privados são pautados pela liberdade negocial, como dispõe a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica, consubstanciada na Lei n. 13.874/19 *“que os negócios jurídicos empresariais serão objeto de livre estipulação das partes pactuantes, de forma a aplicar todas as regras de direito empresarial apenas de maneira subsidiária ao avençado”* (primeira parte do inciso VIII do artigo 3º).

Contudo, a meu ver, tal conclusão não é extensível para fins tributários. No presente caso, a regularidade societária é um dos elementos fundamentais para afastar a atribuição de natureza diversa ao pagamento de dividendos.

O direito tributário é ramo do direito público, uma vez que presente o poder de império do Estado na relação jurídica, prepondera o interesse da coletividade. Ao particular é imposto o dever de adimplemento do tributo. Dá-se a subordinação do particular, portanto, independe sua vontade na relação jurídica. O que ocorre é imposição estatal decorrente da norma, de coerção. O direito tributário compõe-se de normas cogentes, ou seja, obrigatórias, impostas. O fato gerador da respectiva obrigação encontra-se previsto em lei, sendo irrelevante para desqualificá-lo eventual convenção particular posterior.

Nesse sentido, para as pessoas físicas, a tributação do imposto de renda ocorre por “regime de caixa”, isto é, registram-se as receitas e deduções somente quando estes forem recebidos (receitas) ou pagos (deduções). O fato gerador do IRPF ocorre quando os rendimentos e ganhos são percebidos (disponibilidade econômica), quando da entrega de recursos pela fonte pagadora, inclusive por meio de depósito em instituição financeira em favor do beneficiário. Como já decidiu o STJ, *“o fato gerador do Imposto de Renda realiza-se no decorrer do ano-base ao qual se refere sua declaração (ato complexo)”* (AgRg no REsp 281.088/RJ).

No momento em que ocorreu o fato gerador do imposto sobre a renda tais rendimentos não tinham natureza de lucros distribuídos, vez que não foram autorizados/deliberados pelo órgão de administração.

Em que pese aceitável a deliberação extemporânea sob a ótica da liberdade negocial, não tem o condão de alcançar o fato gerador do imposto sobre a renda, já

perfectibilizado e os pagamentos já incorporados ao patrimônio do recorrente (art. 43 do CTN). O acréscimo dos rendimentos ao patrimônio do contribuinte, mediante os pagamentos, se deu sem que tivessem a feição de dividendos/lucros, vez que naquele momento, ausente deliberação nesse sentido.

Assim, não é possível atribuir efeitos retroativos, para fins tributários, à Ata realizada em 15/12/2017, a fim de alcançar pagamentos realizados no decorrer do ano de 2016, vez que a Ata nada menciona acerca dos pagamentos já realizados.

Além de usar o termo “aprovar a distribuição”, a Ata de Reunião de Quotistas, datada de 15/12/2017, não faz menção a quaisquer pagamentos realizados no ano-calendário de 2016 (como fez a Ata de Reunião de Sócios realizada em 16/04/2015). Assim, não é possível sustentar que a Ata supre a formalidade societária prevista e evidencia que os pagamentos já efetivados ostentariam natureza de lucros distribuídos. Isto é, inexistente o liame entre os pagamentos efetivados em 2016 e os lucros deliberadamente distribuídos na oportunidade da Assembleia realizada em 15/12/2017. É ver trecho da Ata:

4. Ordem do Dia: deliberar sobre: (i) tomar as contas dos administradores referentes aos exercícios sociais encerrados, respectivamente, em 31 de dezembro de 2015 e 31 de dezembro de 2016, (ii) deliberar sobre os balanços da Sociedade datados, respectivamente, de 31 de dezembro de 2015 e 31 de dezembro de 2016; (iii) **deliberar sobre a distribuição de dividendos aos sócios referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 2016** (iv) **deliberar sobre a distribuição de dividendos aos sócios referentes a exercícios anteriores;**

5. Deliberações Tomadas Por Unanimidade: Após análise dos itens constantes da Ordem do Dia, os sócios deliberam por unanimidade e sem quaisquer reservas no sentido de: (i) aprovar as contas dos administradores da Sociedade, referentes aos exercícios encerrados, respectivamente, em 31 de dezembro de 2015 e 31 de dezembro de 2016; (ii) aprovar os balanços da sociedade datados, respectivamente, de 31 de dezembro de 2015 e 31 de dezembro de 2016; (iii) **aprovar a distribuição desproporcional de dividendos exclusivamente ao sócio Luiz Osvaldo Pastore, com o consentimento expresso do sócio remanescente Luiz Barata Ribeiro Pastore, referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 2016, no valor total de R\$ 13.591.759,63 (treze milhões, quinhentos e noventa e um mil, setecentos e cinquenta e nove reais e sessenta e três centavos;** (iv) **aprovar a distribuição desproporcional de dividendos acumulados ao sócio Luiz Osvaldo Pastore, com consentimento expresso do sócio remanescente Luiz Barata Ribeiro Pastore, referentes aos exercícios anteriores ao findo em 31 de dezembro de 2016, no valor total de R\$ 126.044.682,54 (cento e vinte e seis milhões, quarenta e quatro mil, seiscentos e oitenta e dois reais e cinquenta e quatro centavos).** – grifou-se

Verifica-se dos autos que, no ano-calendário de 2016, existiam lucros da pessoa jurídica LOP Assessoria, de fato, inclusive em reserva. Porém, na data do fato gerador (os

pagamentos) não havia lucro distribuído, vez que não foi dada essa destinação pelo órgão da administração. Inexistia autorização para distribuição dos lucros à época dos pagamentos e, como demonstrado, a Ata realizada posteriormente não “ratificou” os pagamentos, inexistindo tal vinculação. A deliberação apenas aprovou a distribuição.

O próprio contribuinte alega que *“a ata em questão não tem por finalidade jurídica a determinação do pagamento de dividendos, mas sim o reconhecimento deste direito, e, no caso, a validação de atos praticados pela diretoria”*. Ora, se a ata visa reconhecer o direito aos lucros, não poderia ter sido efetivados pagamentos sem a declaração e o conseqüente surgimento do direito ao recebimento de lucros, mediante deliberação do órgão competente. Além disso, não há, conforme trecho transcrito disposição validando os pagamentos já praticados.

Assim sendo, a meu sentir, o argumento de antecipação de dividendos enfraquece diante da realidade apresentada no processo, mormente porque essa suposta antecipação não pode operar sem qualquer obediência à lei ou instrumento societário.

Corroborando o exposto a escrituração, nos termos em que realizada naquela data, em conta contábil do ativo, tendo como contrapartida contas representativas dos bancos.

Nos termos do art. 201 da Lei n. 6.404/76, é necessário que o pagamento se dê à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros:

Art. 201. A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do artigo 17.

No caso dos autos, é fato incontroverso que, inicialmente, os valores pagos a título de lucros distribuídos, quando pagos, foram escriturados em conta contábil do ativo, nos termos do que alegou o fiscal e reconhecido pelo recorrente.

O contribuinte esclareceu que se tratou de um erro na contabilização, prontamente corrigido em 2017, antes do procedimento fiscal, quando da entrega da DIRF. Comprovou por meio do balanço de 2017 da empresa que o montante foi contabilizado à conta de patrimônio líquido que se refere aos lucros de 2016 e aos resultados acumulados, dando baixa na conta contábil que levava o nome do recorrente.

Entendo, contudo, não se tratar de simples erro. Mesmo havendo a intenção de distribuir os lucros acumulados e resultantes do ano-calendário, devem ser respeitadas as formalidades previstas na legislação quanto à deliberação (não basta mera aprovação pela distribuição posterior ao pagamento).

Como exposto, não se trata de mera formalidade e sim de requisito para que ocorra a isenção do IRPF, mediante a caracterização como “pagamento de lucros/dividendos”. O seu pagamento decorre necessariamente da deliberação do órgão societário, momento em que surge a respectiva obrigação.

Inclusive porque à época da entrega da DIRF pela LOP Assessoria, ou da DAA pelo recorrente, sequer havia autorização, dada pela sociedade, para a distribuição de lucros (a DIRF e a DAA foram entregues no início de 2017 e a Ata encontra-se datada de 15/12/2017).

Ainda, entendo que os valores vertidos no ano-calendário ao sócio recorrente e terceiros, por sua conta e ordem, não podem ser compreendidos como mútuo, compensável com o direito (aos lucros) que detinha em face da LOP Assessoria.

O mútuo é contrato tipificado pelo Código Civil, regulado pelos artigos 586 a 592, consistindo no empréstimo de bens fungíveis, como o dinheiro, para serem restituídos ao mutuante na mesma quantidade, gênero e qualidade.

Além da forma escrita e do recomendável registro público, devem respaldar a operação de mútuo a assinatura das partes, o trânsito dos valores mutuados, a indicação da forma de pagamento, prazos, a informação da transação na declaração de Imposto de Renda e livros contábeis. Além do trânsito dos valores, não há nos autos nenhuma prova nesse sentido.

O que se tem aqui claramente é uma situação em que a empresa repassa periodicamente para o sócio, na forma de pagamento de despesas pessoais deste, recursos para os quais não tem nenhuma garantia de retorno, um instrumento formal de dívida ou a definição de um prazo para devolução.

Com base na própria natureza do contrato, qual seja de contrato real, cai por terra a argumentação do recorrente, vez que defende a satisfação do contrato por meio de bem de gênero diverso (direitos detidos em face à sociedade). No caso, não se tem restituição de pecúnia, “bem” vertido pela LOP Assessoria ao sócio, não tendo sequer indícios de eventuais compensações ou devoluções, mesmo que parciais, dos valores supostamente “emprestados” pela LOP Assessoria.

Além disso, não há nos autos prova alguma da existência material do mútuo ou sequer lastros em elementos fáticos necessários à sua comprovação. Ao contrário, o próprio recorrente alega que recebeu lucros/dividendos da sociedade em sua DAA, do mesmo modo a empresa, por meio da DIRF. Ou seja, do contexto fático denota-se que sequer era essa (mútuo) a intenção das partes ao acordarem os pagamentos.

Do mesmo modo, entendo que os pagamentos não podem ser contextualizados como “empréstimos em conta-corrente”.

Como bem explicado no excelente voto da Conselheira Relatora Thais de Laurentiis no Acórdão n. 3402-003.018, no contrato de conta corrente não há mútuo nem se abre um crédito, o que ocorre é a determinação *“do destino de créditos futuros entre dois sujeitos, adotando uma conta na qual vão sendo lançados débitos e créditos que se excluem mutuamente e cujo saldo só é exigível quando se dá o vencimento do contrato ou mediante extinção voluntária deste”*.

Não é esse o caso dos autos. Os fatos demonstram que ocorreu a efetiva tradição, transferência dos numerários para o recorrente desde o início, inexistindo operações recíprocas sucessivas, e sim, apenas recursos sendo vertidos a favor do contribuinte.

4 CONCLUSÃO

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

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo