



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

Processo nº 10920.001254/2008-82
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.946 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2019
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
Recorrente KARLA ROSANE ERNST MELLO KALEF
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DUPLO GRAU DE COGNIÇÃO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A dupla cognição é regra no processo administrativo fiscal, que não pode ser afastada em nome da celeridade processual. Se a decisão de primeira instância deixa de apreciar o mérito de matéria em razão de decisão sobre questão prejudicial, afastada a preliminar pela instância superior, os autos devem retornar à primeira instância para apreciação do mérito.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS- TRIBUTAÇÃO.

Os rendimentos recebidos de pessoa jurídica, com ou sem vínculo empregatício, não incluídos na declaração de ajuste anual de imposto de renda de pessoa física, servem de base para o lançamento de ofício.

LUCRO ARBITRADO

A pessoa jurídica com base no lucro arbitrado poderá distribuir, a títulos de lucros, sem incidência de imposto, o valor correspondente à diferença entre o lucro arbitrado e os valores do imposto de renda da pessoa jurídica, da contribuição social sobre o lucro, PIS e COFINS, portanto, a distribuição de lucros aos sócios ou acionistas da pessoa jurídica não é automática

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, cabendo ao contribuinte produzir as provas necessárias para justificar suas alegações.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO APÓS A CIÊNCIA DO LANÇAMENTO.

A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise reduzir ou excluir tributo, somente é admissível mediante comprovação do erro em que se funde e antes de notificado o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sáteles - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Virgílio Cansino Gil (Suplente convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Marcelo de Sousa Sáteles (Relator), Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Rorildo Barbosa Correia e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente a conselheira Andréa de Moraes Chieregatto

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 07-14.114, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Florianópolis - SC (DRJ/FNS) que julgou parcialmente procedente o lançamento (efls. 894/904), mantendo a cobrança parcial do crédito tributário.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Por meio do auto de infração de folhas 312 a 316, de 13/03/2008, exige-se do contribuinte acima identificado a importância de **R\$ 111.567,93**, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2003, 2004 e 2005, exercícios 2004, 2005 e 2006.

Os dispositivos legais infringidos constam do respectivo auto de infração.

Em consulta à “Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)”, às folhas 313 a 316, e ao “Termo de Verificação Fiscal”, às folhas 297 a 304, verifica-se que a autuação tem por base a constatação das práticas de:

- omissão de rendimentos do trabalho recebido de pessoa jurídica: o sujeito passivo efetuou retiradas da empresa, identificadas na contabilidade como “adiantamentos aos sócios”, que foram caracterizadas como rendimento pela autoridade fiscal. Estes valores não podem ser caracterizados como distribuição de lucros posto que, em sua maioria, foram

efetuados em vários dias dentro dos próprios meses, não tendo sido comprovada a existência de lucro a distribuir nestas datas, nem tendo qualquer relação com o capital investido;

- dedução de despesas médicas pleiteada indevidamente: foram glosadas as despesas médicas que tiveram como beneficiários terceiros não incluídos como dependentes nas DIRPF do sujeito passivo, bem como pagamentos que não foram comprovados com documentos originais; e

- omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

O sujeito passivo apresenta impugnação de folhas 321 a 332 aludindo que o suposto crédito tributário apurado não encontra lastro fático.

Ilustra que, durante os anos-calendário 2003, 2004 e 2005, era sócia da empresa Indústria de Artefatos de Borracha KP Ltda. (KP), e no ano-calendário 2003, até 28/05/2008, era sócia da empresa Indústria de Borracha NSO Ltda. (NSO). Após ação fiscal, a empresa KP foi declarada inapta, com efeitos desde 01/01/2002, sendo considerado que ela não existia de fato, pois seus atos ocorriam em verdade na empresa NSO. A autoridade fiscal, então, somou o faturamento da KP e de outra empresa também declarada inepta com o da NSO, para então apurar o crédito tributário devido pela empresa NSO. Esta empresa confessou e parcelou o débito.

Os sócios, após o encerramento da ação fiscal e com base em seu resultado, tomaram em conta o capital da NSO somado as outras duas empresas e dividiram o montante acionário de cada um, na exata proporção do da soma do capital social da três empresas, dividindo na exata proporção de cada sócio.

Estes sócios, diante da nova composição do quadro societário, procederam com a retificação de suas declarações de ajuste anual, informando a distribuição de lucros conforme o lucro arbitrado pela autoridade fiscal.

No tocante a exigência referente à omissão de rendimentos do trabalho recebido de pessoa jurídica, sustenta o sujeito passivo que falta lastro probatório quanto aos valores que supostamente foram omitidos, devido à única prova existente ser a Representação Fiscal de fls. 12 e 13.

Defende que deve ser obedecido o princípio da verdade real, e que o ônus da prova é de quem alega.

Afirma ainda que o não acatamento por parte da fiscalização quanto ao lucro real da NSO, desconstituindo-o, e, de efeito afastando-o, para, em conjunto com o faturamento das empresas Indústria de Artefatos de Borracha MJ Ltda. (MJ) e KP imputar um lucro arbitrado traz inequívocos reflexos na apuração do IRPF também.

Se não se acatou o lucro real da NSO, nem mesmo para fins de distribuição de lucros, e, para esta houve imputação de lucro arbitrado, é evidente que podem distribuir este lucro e, assim, proceder à justificação dos valores então imputados como omissão de receitas.

Ressalta que o lucro arbitrado também permite a distribuição de lucros, cujos valores não estão sujeitos ao IRRF, nem integram a base de cálculo do IRPF do beneficiário, em conformidade com o art. 10, da Lei nº 9.249/95, art. 666 do Decreto 3000/99, art. 48 da IN SRF 03/97 e ADN Cosit nº 4/96.

Assim, o quantum de lucro arbitrado a ser distribuído aos sócios será o valor do lucro arbitrado diminuídos dos tributos incidentes.

Aduz que não está defendendo que à época houve distribuição de lucros arbitrados, mas sim que o eventual valor injustificado até então poderia ser justificado com a distribuição de lucros arbitrados.

Salienta que a autoridade fiscal não diligenciara para trazer outros elementos além da citada representação fiscal, a não ser uma planilha.

No tocante à indevida dedução de despesas médicas, o sujeito passivo demonstra que são seus dependentes Marcela de Mello Kalef, Andressa de Mello Kalef e Eduarda de Mello Kalef, bem como que efetuou pagamentos a empresa Saúde Bradesco S/A de R\$ 20.019,60 referente ao ano-calendário 2003, R\$ 25.416,20 referente ao ano-calendário 2004 e R\$ 25.416,20 referente ao ano-calendário 2005. Constata que, em relação ao ano-calendário 2003, procedera a dedução correta, todavia para o ano-calendário 2004 procedera com dedução indevida de R\$ 4.607,29, e para o ano-calendário 2005 com valor indevido de R\$ 6.234,30.

A autoridade fiscal, todavia, procedeu com a glosa das despesas referentes a seus dependentes. Em que pese o sujeito passivo não os ter lançado formalmente como dependentes em sua declaração para o ano-calendário 2003, tal erro material não pode sobrepor sobre a realidade fática devidamente comprovada.

Em relação à glosa de R\$ 1.414,00 de gastos com médicos, hospitais e empresa de serviços médicos referentes ao ano-calendário 2004, é incabível o argumento de que o sujeito passivo não apresentara os originais, posto ter juntado cópia autenticada dos documentos.

Requer, por fim, a desconstituição parcial do auto de infração.

A impugnação foi julgada parcialmente procedente pela DRJ/FNS, tendo sido restabelecida parte da glosa das despesas médicas efetuadas pela fiscalização. A decisão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. ISENÇÃO.

O arbitramento de ofício do lucro de pessoa jurídica, com ampliação de seu lucro tributável, não serve como meio de validação de pagamentos anteriormente efetuados a outro título.

DESPESAS MÉDICAS. DEPENDENTE NÃO DECLARADO.

Podem ser deduzidas na declaração as despesas médicas referentes a filho que esteja sendo declarado como dependente por seu cônjuge, desde que não seja utilizado como dedução nas declarações deste.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

DECLARAÇÃO RETIFICADORA. APRESENTAÇÃO APÓS INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. DESCARACTERIZAÇÃO DA ESPONTANEIDADE.

Declaração retificadora apresentada após o início da ação fiscal não tem o caráter de denúncia espontânea e não exime o contribuinte de sofrer autuação, compreendendo principal, multa de ofício e juros de mora.

O contribuinte interpôs recurso voluntário em 09/12/2008 (efls. 916/948), repisando os termos da impugnação, acrescentando, em apertada síntese:

- concorda com a decisão de origem no que diz respeito à infração de dedução indevida de despesas médicas;

- quanto à infração de omissão de rendimentos oriundo da pessoa jurídica Indústria de Borrachas N.S.O. (R\$ 48.820 para o ano-calendário 2003, R\$ 66.860,00 para o ano-calendário 2004, e, R\$ 35.300,00 para o ano-calendário 2005), desde de sua impugnação inicial, sustenta tratar-se de distribuição de lucros da referida pessoa jurídica, portanto são isentos de tributação;

- incorreta, pois a decisão *a quo*, quando indevidamente o relator do processo afirma que os valores atinentes aos supostos valores omitidos não teriam sido impugnados, e, portanto, tornou-se objeto não controverso;

- ficou claro na peça de impugnação do contribuinte, a contestação da infração omissão de rendimentos recebidos da pessoa jurídica Indústria de Borrachas N.S.O., tendo sido inclusive objeto do tópico 3.1 da sua peça de defesa;

- quanto aos valores omitidos, a impugnação é integral não havendo que se cogitar de valores não impugnados, de modo que deve continuar com o crédito tributário correspondente devidamente suspenso, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN;

- tendo em vista que mesmo com a distribuição de lucros arbitrado, houve uma diferença a maior em desfavor do Recorrente, logo acabou por oferecer a diferença à tributação, como se observa das respectivas declarações retificadoras (doc. 07 da impugnação);

- o Auditor Fiscal lastreou-se apenas na representação fiscal levantado por seu colega, não traz aos outros elementos de prova, nem mesmo nenhuma prova de documentação contábil mencionada pela representação fiscal, a não ser uma planilha;

- caso não seja aceita a tese da distribuição dos lucros arbitrados, deverá ser um reparo no lançamento efetuado, um vez que não foram observados os limites previstos no art. 42, parágrafo terceiro, inciso segundo, da Lei n. 9.430/96;

- no caso em concreto, o Auditor Fiscal deixou de observar o limite individual dos valores abaixo de R\$ 1.000,00;

Voto

Marcelo de Sousa Sáteles - Conselheiro Relator

O recurso foi apresentada tempestivamente.

DAS PRELIMINARES

1. Matéria não Impugnada

Primeiramente, cabe esclarecer que o lançamento foi decorrentes de três infrações distintas (efls. 633/644):

- **Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas - Omissão de Rendimento do Trabalho com Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica – Motivo da infração:** Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho com vínculo empregatício, conforme Termo de Verificação Fiscal. Valores: R\$ 48.820,00 (31/12/2003), R\$ 66.860,00 (31/12/2004) e R\$ 35.300,00 (31/12/2005);
- **Dedução Indevida de Despesas Médica – Motivo da glosa:** Dedução indevida da base de cálculo com despesas médicas, conforme Termo de Verificação Fiscal. Valores: R\$ 15.680,80 (31/12/2003), R\$ 21.269,64 (31/12/2004) e R\$ 5.947,54 (31/12/2005);
- **Depósitos Bancários de Origem não Comprovada - Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários com Origem não Comprovada Motivo da infração:** Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta (s) de depósito ou de investimento, mantida (s) em instituição (ões) financeira (s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação Fiscal. Valores: Conforme consta às efls. 637/641.

Compulsando os autos, verifica-se que em sede de impugnação (efls. 649/671), a defesa contesta a primeira infração, qual seja: **Omissão de Rendimento do Trabalho com Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica**, nos seguintes valores: R\$ 48.820,00 (31/12/2003), R\$ 66.860,00 (31/12/2004) e R\$ 35.300,00 (31/12/2005),

conforme constata-se do item 3.1 de sua impugnação. E contesta também parcialmente a infração dedução indevida de despesas médicas no item 3.2 de sua impugnação.

Não existiu de fato, em sede de impugnação (efls. 649/671), nenhuma tese argumentativa da defesa quanto à infração de **Depósito Bancário de Origem não Comprovada - Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários com Origem não Comprovada**.

Sendo assim, não merece reparo a decisão *a quo* quando considerou **matéria não impugnada os valores lançados a título de depósitos bancários de origem não comprovada, referentes aos anos-calendário 2003, 2004 e 2005**, sujeitando-se aos procedimentos previstos no art. 21 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Cumprе destacar, assim, que é indevida a alegação do Recorrente de que teria feito amplo arrazoado em sua impugnação, portanto, a totalidade do crédito tributário estaria com exigibilidade suspensa, conforme preceitua o art. 151, III, do CTN.

Ademais o próprio Recorrente afirma em grau de recurso que ele contestou a infração **Omissão de Rendimento do Trabalho com Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica**, nos seguintes valores: R\$ 48.820,00 (31/12/2003), R\$ 66.860,00 (31/12/2004) e R\$ 35.300,00 (31/12/2005), item 3.1 de sua impugnação, para justificar a suspensão total do crédito tributário em questão.

É inegável, pois, a não contestação feita pelo contribuinte, em sede de impugnação, em relação à infração **Depósitos Bancários de Origem não Comprovada**.

Nesse sentido, não conheço do recurso no que se refere à infração **Depósitos Bancários de Origem não Comprovada - Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários com Origem não Comprovada**.

2. Supressão de Instância

Pois bem, necessário destacar, que argumentos aduzidos tão somente em sede de recurso voluntário não devem ser conhecidos, em respeito às normas que regem o processo administrativo fiscal.

Nesse rumo, o cotejo entre a impugnação (efls. 649/671) e o recurso voluntário (efls. 916/948) revela que, quando da impugnação, o contribuinte em nenhum momento arguiu, a tese de que não foram observados pela fiscalização os limites previstos no art. 42, parágrafo terceiro, inciso segundo, da Lei n. 9.430/96.

Mister notar que o recorrente não pode modificar o pedido ou invocar outra *causa petendi* (causa de pedir) nesta fase do contencioso, sob pena de violação dos princípios da congruência, estabilização da demanda e do duplo grau de jurisdição administrativa, em ofensa aos arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72 (em especial o § 4º do art. 16), bem como aos arts. 141, 223, 329 e 492 do Código de Processo Civil (CPC), mormente quando não há motivo para só agora aduzir os questionamentos referidos.

Ademais, a tese argumentativa de não foram observados pela fiscalização os limites previstos no art. 42, parágrafo terceiro, inciso segundo, da Lei n. 9.430/96, refere-se à infração Depósitos Bancários de Origem não Comprovada, sendo que essa infração, não foi

objeto de impugnação, tratando-se de matéria não impugnada, segundo decisão de origem, a qual mantivemos, conforme item acima.

Revela-se, portanto, que a adução recursal em específico, não antes levantada no curso do contencioso, tem fins precipuamente procrastinatórios, não merecendo ser conhecida, à míngua de amparo normativo para tanto.

DO MÉRITO

Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas

Passemos então a analisar à infração Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas - Omissão de Rendimento do Trabalho com Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica, a qual foi objeto de contestação pelo contribuinte tanto em sede de impugnação bem como do seu recurso voluntário.

Alega a Recorrente que, durante os anos-calendários 2003, 2004 e 2005, era sócia da empresa Indústria de Artefatos de Borracha KP Ltda (KP), e no ano-calendário 2003, até 28/05/2003, era sócia da empresa Indústria de Borracha NSO Ltda. (NSO). Após ação fiscal, a empresa KP foi declarada inapta, com efeitos desde 01/01/2002, sendo considerado que ela não existia de fato, pois seus atos ocorriam em verdade na empresa NSO. A autoridade fiscal, então, somou o faturamento da KP e de outra empresa também declarada inapta, Indústria de Artefatos de Borrachas MJ LTDA, com o da NSO, para então apurar o crédito tributário devido pela empresa NSO, por meio do lucro arbitrado. Esta empresa confessou e parcelou o débito.

Os sócios, após o encerramento da ação fiscal e com base em seu resultado, tomaram em conta o capital da NSO somado as outras duas empresas e dividiram o montante acionário de cada um, na exata proporção da soma do capital social da três empresas, dividindo na exata proporção de cada sócio, uma vez que perpetrrou-se a incorporação das pessoas jurídicas Artefatos de Borracha KP Ltda e Artefatos de Borrachas MJ LTDA na NSO.

Estes sócios, diante da nova composição do quadro societário, procederam com a retificação de suas declarações de ajuste anual, informando a distribuição de lucros conforme o lucro arbitrado pela fiscalização.

Portanto, no intuito de justificar a infração de Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas, nos seguintes valores R\$ 48.820,00 (31/12/2003), R\$ 66.860,00 (31/12/2004) e R\$ 35.300,00 (31/12/2005), alega a Recorrente que a empresa Indústria de Borrachas N.S.O Ltda teve um lucro arbitrado, e levando-se em conta sua participação, logo ela teve um lucro arbitrado distribuído, o qual seria isento de imposto de renda pessoa física.

Para demonstrar sua suposta participação societária, a Recorrente alega que a pessoa jurídica Indústria de Borrachas N.S.O teria incorporado as empresas Indústria de Artefatos de Borracha MJ Ltda e Indústria de Artefatos de Borracha KP.

Primeiramente, cabe esclarecer que não houve a incorporação das pessoas jurídicas Indústria de Artefatos de Borracha MJ Ltda e Indústria de Artefatos de Borracha KP Ltda, pela pessoa jurídica Indústria de Borrachas N.S.O Ltda, conforme alegado pela Recorrente.

Segundo dispõe o art. 227 da Lei 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas), “a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que sucede em todos os direitos e obrigações”.

Esse instituto objetiva fundamentalmente a reorganização das sociedades em face da conjuntura econômica, visando a proteção do patrimônio das empresas ou de seus sócios, buscando a integração operacional, o fortalecimento competitivo no mercado ou a mudança de ramo de atividade etc.

Para que ocorra a incorporação de empresas são necessários procedimentos legais e contábeis, que devem ser tomados pelas pessoas jurídicas interessadas.

A lei n. 6.404, de 1976, determina algumas obrigações que devem ser cumpridas no caso de incorporações vejamos:

*Art. 223. A incorporação, fusão ou cisão podem ser operadas entre sociedades de tipos iguais ou diferentes e **deverão ser deliberadas na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais.***

(...)

*Art. 224. As condições da incorporação, fusão ou cisão com incorporação em sociedade existente **constarão de protocolo firmado pelos órgãos de administração ou sócios das sociedades interessadas, que incluirá:***

I - o número, espécie e classe das ações que serão atribuídas em substituição dos direitos de sócios que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição;

II - os elementos ativos e passivos que formarão cada parcela do patrimônio, no caso de cisão;

III - os critérios de avaliação do patrimônio líquido, a data a que será referida a avaliação, e o tratamento das variações patrimoniais posteriores;

IV - a solução a ser adotada quanto às ações ou quotas do capital de uma das sociedades possuídas por outra;

V - o valor do capital das sociedades a serem criadas ou do aumento ou redução do capital das sociedades que forem parte na operação;

VI - o projeto ou projetos de estatuto, ou de alterações estatutárias, que deverão ser aprovados para efetivar a operação;

VII - todas as demais condições a que estiver sujeita a operação.

Parágrafo único. Os valores sujeitos a determinação serão indicados por estimativa.

Art. 225. As operações de incorporação, fusão e cisão serão submetidas à deliberação da assembléia-geral das companhias interessadas mediante justificação, na qual serão expostos:

I - os motivos ou fins da operação, e o interesse da companhia na sua realização;

II - as ações que os acionistas preferenciais receberão e as razões para a modificação dos seus direitos, se prevista;

III - a composição, após a operação, segundo espécies e classes das ações, do capital das companhias que deverão emitir ações em substituição às que se deverão extinguir;

IV - o valor de reembolso das ações a que terão direito os acionistas dissidente

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A assembléia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembléia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

(grifos nosso)

O art. 21 da Lei 9.249, de 1995, estabelecia que: "*A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.*"

Não foi juntado aos autos pelo Recorrente, nenhum documento que demonstre a formalização da suposta incorporação das empresas Indústria de Artefatos de Borracha MJ Ltda e Indústria de Artefatos de Borracha KP, pela Indústria de Borrachas NSO Ltda., tais como: condições da incorporação, alterações estatutárias necessárias, deliberação da assembléia-geral das companhias interessadas; os balanços específicos das empresas incorporadas e etc.

A declaração de inaptidão das pessoas jurídicas Indústria de Artefatos de Borracha MJ Ltda e Indústria de Artefatos de Borracha KP, por parte da Receita Federal do Brasil, não existe nenhuma relação com os procedimentos legais e contábeis necessários, que devem ser tomados pelas pessoas jurídicas interessadas em realizar um processo de incorporação.

Por isso, não merece prosperar a alegação da Recorrente de que possuía 12,57% da participação societária da empresa Indústria de Borrachas NSO Ltda, no ano-calendário 2002, chegando a tal conclusão por meio de procedimentos informais, uma suposta incorporação de pessoas jurídicas, que não existe nem de fato e nem de direito, totalmente ao arrepio da legislação supracitada.

Outro equívoco do Recorrente é entender que a partir do momento que foi calculado o lucro arbitrado pela fiscalização, os acionistas/sócios automaticamente teriam direito à isenção do imposto de renda pessoa física independente de demonstrar contabilmente a distribuição do lucro arbitrado.

Para uma melhor análise deste assunto, é oportuno a transcrição do art. 10 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que introduziu a isenção sobre a distribuição dos lucros apurados a partir de janeiro de 1996:

“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.”

Interpretando o conteúdo do dispositivo acima, o Ato Declaratório Normativo (ADN) do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação nº 04, de 29/02/1996, em seu inciso I, estatuiu que, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou **arbitrado**, **poderá** ser distribuído, a título de lucros, sem incidência de imposto, o valor correspondente à diferença entre o lucro arbitrado e os valores do imposto de renda da pessoa jurídica, da contribuição social sobre o lucro, PIS e COFINS.

Verifica-se então no caso de pessoa jurídica com base no lucro arbitrado, **poderá** ser distribuído, a títulos de lucros, sem incidência de imposto, o valor correspondente à diferença entre o lucro arbitrado e os valores do imposto de renda da pessoa jurídica, da contribuição social sobre o lucro, PIS e COFINS, portanto, a distribuição de lucros aos sócios ou acionistas da pessoa jurídica não é automática.

Caberia, então, ao contribuinte provar, mediante documentação hábil e idônea, **qual seja a contabilidade devidamente registrada** da pessoa jurídica Indústria de Borrachas NSO Ltda que tal distribuição efetivamente ocorreu **e claro que foi respeitado o percentual de participação societária do acionista/sócios no momento da distribuição**.

Não havendo nos autos documentos que demonstrem a saída de dinheiro da empresa, **a título de lucro arbitrado**, bem como o seu recebimento pela interessada, não devem ser considerados os valores pleiteados como fonte de recursos ao contribuinte.

Como bem detalhado no Termo de Verificação Fiscal (TVF, efls.609/611), a infração ora tratada de Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas foi apurado **primeiro** pela fiscalização na pessoa jurídica Indústria de Borrachas NSO Ltda., onde constatou-se que a Recorrente auferiu renda como **"adiantamento aos sócios", não se tratando, portanto, de distribuição de lucros**.

A fiscalização inclusive junta aos autos o livro contábil Razão da empresa Indústria de Borrachas NSO LTDA (elfs. 59/73), onde fica demonstrado que os valores recebidos pela contribuinte foram lançados na conta 1.1.02.00401 - Adiantamento a Diretoria.

Segundo, a Recorrente fora intimada a justificar a omissão dos rendimentos auferidos da empresa Indústria de Borrachas NSO Ltda, contabilizadas a título de

"adiantamento aos sócios", por meio do Termo de Intimação Fiscal (efls 101/103), não logrando êxito a contribuinte em demonstrar que se trata de rendimentos isentos da tributação do imposto de renda sobre pessoa física.

Observa-se que a contribuinte, em nenhum momento, seja durante a ação fiscal, seja na fase litigiosa, apresentou qualquer elemento de prova que justificasse a origem dos rendimentos auferidos.

As suas alegações não se encontram acompanhadas de documentos que as comprovem e é regra geral no Direito que o ônus da prova é uma consequência do ônus de afirmar e, portanto, cabe a quem alega. Nesse caso, o Recorrente apenas alegou e nada provou e, segundo brocardo jurídico por demais conhecido, "alegar e não provar é o mesmo que não alegar".

Ressalte-se que o parágrafo quarto, do artigo 3º, da Lei 7.713, de 1988, estabelece que o imposto de renda independe da denominação dos rendimentos, bastando para sua incidência, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título, *in verbis*:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

(...)

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

(...)

Por essas razões elencadas, agiu corretamente a fiscalização ao configurar a infração de Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas, nos seguintes valores R\$ 48.820,00 (31/12/2003), R\$ 66.860,00 (31/12/2004) e R\$ 35.300,00 (31/12/2005), rendimentos esses sujeitos à incidência do imposto sobre a renda de pessoa física, segundo enquadramento legal constante do Auto de Infração, à efl. 635.

Vê-se, pois, que não merece prosperar a tese da defesa de que a autoridade fiscal não demonstrou a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, conforme já amplamente debatido acima.

Alega ainda que a empresa Indústria de Borrachas NSO Ltda., apurava o IRPJ por meio do lucro real, logo deveria ter sido considerado ao menos a distribuição deste lucro real, como isento do imposto de renda pessoa física, como fiscalização fizera com outra sócia.

Errado tal entendimento. Um, que não poderia a autoridade fiscal que procedeu o lançamento do presente crédito tributário determinar um valor de lucro distribuído à Recorrente, uma vez que somente a pessoa jurídica por meio de documentação hábil e idônea caberia fazer tal distribuição. Dois, o próprio objeto da omissão ora em questão não foi lançado contabilmente pela empresa como distribuição de lucros.

Cabe esclarecer que o tratamento fiscal por ventura concedida a outra sócia configura-se peça estranha aos autos, por tanto não é objeto de análise deste julgador.

Das Declarações Retificadoras

Neste ponto, a decisão de piso traz importantes considerações e conclusão sobre o assunto, com as quais me alinho plenamente. Confira-se:

Em relação à declaração retificadora entregue pelo sujeito passivo, observa-se que o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), ao tratar da retificação da declaração, estabelece, em seu artigo 832, que a retificação poderá ser autorizada apenas antes de iniciado o processo de lançamento de ofício.

Alem disso, o Código Tributário Nacional, na Seção IV do Capítulo V, ao estabelecer as regras sobre a responsabilidade por infrações, apenas permite a exclusão dessa responsabilidade, quando a infração é denunciada espontaneamente, não se considerando espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

No caso em tela, o sujeito passivo buscou retificar os dados de suas declarações apenas em 19/10/2007, 01/11/2007, 22/10/2007 e 19/12/2007 (documentos de fis. 376, 388 e 394 e 407, respectivamente), após o início do procedimento de fiscalização, operado em 02/10/2007 através da intimação anexa à fl. 52.

Assim sendo, encontra-se correto o lançamento, não produzindo efeitos as declarações retificadoras apresentadas pelo sujeito passivo.

Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sáteles - Relator

