



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

Processo nº 10950.721026/2013-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.677 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de junho de 2017
Matéria Imposto de Renda
Recorrente FRANCISCO JOSE NOGAROLI NETO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Exercício: 2010, 2011

LANÇAMENTO. PAGAMENTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO.

Segundo dispõe o artigo 156 do CTN, o pagamento é causa extintiva do crédito tributário.

Comprovando o contribuinte o pagamento parcial do crédito tributário, a parcela a ele correspondente deve ser excluída do litígio.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Conforme dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, a matéria não expressamente contestada pelo impugnante deverá ser considerada como “não impugnada” e, por consequência, consolida-se administrativamente o crédito tributário a ela relativa.

NULIDADE. LANÇAMENTO. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

Comprovado que o lançamento foi realizado com atendimento às formalidades legais e permitiu o pleno exercício do direito de defesa, deve ser afastada a preliminar de nulidade.

NULIDADE. PESSOA FÍSICA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INOCORRÊNCIA.

Considerando que os negócios jurídicos societários analisados possuem intrínseca conexão com o contribuinte pessoa física sócio das empresas averiguadas, é impossível reconhecer que não há sua relação pessoal e direta com as situações que constituíram os fatos geradores imputados pela autoridade fiscal.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO COM APURAÇÃO DE RECEITAS PELO REGIME DE

CAIXA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO.

Os valores distribuídos aos sócios, excedentes ao lucro presumido da pessoa jurídica, não se sujeitam à incidência do imposto de renda quando a fonte pagadora é tributada pelo lucro presumido e adota o regime de caixa para reconhecimento de suas receitas, desde que a escrituração contábil da empresa aponte a existência de lucro superior ao presumido.

GANHO DE CAPITAL. OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. ESPÉCIE DE ALIENAÇÃO SUJEITA À TRIBUTAÇÃO.

A incorporação de ações constitui espécie do gênero alienação e, assim sendo, enseja apuração de imposto de renda sobre o ganho de capital.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DA PESSOA FÍSICA. DESCONTO SIMPLIFICADO. DISPÊNDIO.

O desconto simplificado substitui as deduções legais cabíveis no modelo completo de declaração de ajuste anual, sendo, por conseguinte, considerado dispêndio e lançado como tal no demonstrativo, não podendo esse valor justificar acréscimo patrimonial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a tributação sobre os lucros distribuídos. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Dione Jesabel Wasilewski, Marcelo Milton da Silva Risso (Relator), que negavam provimento e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que dava provimento em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente e Redator designado

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

EDITADO EM: 26/06/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1.710/1.784) interposto contra decisão da DRJ-RJ-I (fls. 1.666/1.706) que julgou procedente em parte a Impugnação e manteve o crédito tributário relativo a IRPF lançado através do Auto de Infração (fls. 1.446/1.465) - *no valor de R\$ 35.093.111,83, sendo R\$ 17.126.309,78 de principal, R\$ 13.160.501,08 de multa (75% e 150%), R\$ 24.942,05 de multa administrativa, e R\$ 4.806.300,97 de juros de mora; - lavrado em decorrência da fiscalização autorizada pelo MPF 0910500-2012-00066-6, que apurou, nos exercícios de 2010 e 2011, as seguintes infrações:*

- a. omissão de rendimentos recebidos do trabalho com vínculo empregatício em relação à pessoa jurídica Argus Empreendimentos Imobiliários Ltda.;
- b. omissão de rendimentos recebidos da pessoa jurídica Évora Comercial de Gêneros Alimentícios Ltda., relativos a juros sobre o capital próprio excedentes ao limite dedutível pela sociedade empresária;
- c. omissão de rendimentos de resgate de recurso de plano de seguro de vida – VGBL;
- d. omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva a título de lucros excedentes aos escriturados pela sociedade empresária respectiva;
- e. omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva recebidos a título de lucros excedentes ao apurado pelo lucro presumido;
- f. acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário de 2010;
- g. omissão de lucros recebidos em virtude de ganho de capital decorrente de incorporação de ações.

Durante o procedimento fiscal, através de diversos Termos de Intimação, de Reintimação e de Diligência Fiscais, o Recorrente foi intimado a apresentar documentos que comprovassem: i) a efetiva percepção de rendimentos (origem de suas receitas), tais como lucros, empréstimos e juros sobre o capital próprio; ii) a apuração de ganho de capital e outras operações imobiliárias; iii) a forma de pagamento das integralizações de capital em diversas empresas listadas em sua Declaração de Ajuste Anual, bem como a origem dos rendimentos que propiciaram estes investimentos; iv) operações de empréstimos recebidos ou cedidos; v) pagamento de locações de imóveis; vi) dedução de despesas médicas; vii) rendimentos isentos ou não-tributáveis declarados; viii) aquisição de bens imóveis; ix) recebimentos com isenção de lucros apurados em desacordo com a Legislação Tributária; x) apuração preliminar de evolução patrimonial.

Em suas diversas Respostas aos mencionados termos, o Recorrente apresentou documentos pertinentes, conforme elencado no relatório do Acórdão da DRJ-RJ-I (fls. 1.668/1.669), a seguir nomeados:

“1) livro razão, 29ª alteração contratual e Ata de Deliberação dos lucros distribuídos relativos à empresa ÉVORA COMERCIAL DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA, CNPJ 03.148.547/0001-27, para comprovar os lucros percebidos desta no montante de R\$ 1.470.827,07 (fls 90-100, 129-130,);

2) contrato social, 1ª alteração contratual e Ata de Deliberação dos lucros distribuídos relativos à empresa P8 PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

LTDA, CNPJ 11.067.846/0001-65, para comprovar os lucros percebidos desta no montante de R\$ 4.605.000,00 (fls 60-89);

3) Ata de Deliberação de juros sobre capital próprio da ÉVORA COMERCIAL DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA, DARF da fonte correspondente e comprovante de rendimentos, para comprovar parcela de R\$ 690.536,82 recebida a título de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva (fls 131-136);

4) 14ª alteração contratual da empresa ARGUS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, CNPJ 00.958.276/0001-87, para comprovar ganho de capital da ordem de R\$ 1.301.350,00 obtido com a conversão de empréstimo em quotas da empresa (fls 137-151);

5) Alterações contratuais da empresa ÉVORA COMERCIAL DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA, para comprovar a real integralização do capital (fls 101-130, 152-166);

6) notas promissórias, contratos de mútuo e recibos de quitação relativos a empréstimos;

7) Contrato social e alterações contratuais das empresas P8 PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA, EASY INCORPORAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO DE IMÓVEIS LTDA e ARGUS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, com objetivo de comprovar a efetiva integralização da participação societária nestas sociedades (fls 137-151);

8) documentos relativos a transações imobiliárias;

9) Alterações contratuais da empresa PORTUGÁLIA DO BRASIL LTDA, para comprovar acréscimo na participação societária.”

Além destes, foram apresentados comprovantes de arrecadação, DARFs, comprovantes de depósitos, laudos de avaliação, planilhas, demonstrativos, relatórios, documentos contábeis de empresas relacionadas, dentre outros.

Diante dos elementos de prova colacionados, a Fiscalização lavrou Auto de Infração (fls. 1446/1465), cujas constatações foram relatadas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.384/1.429) e Anexos (fls. 1.430/1.445), tendo a descrição dos fatos do mencionado auto apurando as seguintes condutas, assim resumidas no relatório do Acórdão da DRJ-RJ-I (fls. 1.670/1.671):

“- OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA, no valor de R\$ 5.576,00 para o ano-calendário 2010. Consignou o Autuante como fonte pagadora a empresa ARGUS – EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.;

- OMISSÃO DE RENDIMENTOS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS, no valor de R\$ 543.404,42 para o ano-calendário 2009. Consignou o autuante que os rendimentos foram recebidos da pessoa jurídica ÉVORA COMERCIAL DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA, decorrentes da disponibilização/creditamento pela empresa de juros sobre capital próprio excedentes ao limite passível de dedutibilidade na empresa;

- OMISSÃO DE RENDIMENTOS A TÍTULO DE RESGATE DE RECURSOS DE PLANO DE SEGURO DE VIDA - VGBL, no valor de R\$ 17.333,83 em 28/02/2010. Consignou o Autuante como fonte pagadora a BRASILPREV;

-
- *OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE LUCRO DISTRIBUÍDO EXCEDENTE AO ESCRITURADO*, no valor de R\$ 1.531.000,00 em 20/07/2009. Consignou o autuante que os rendimentos foram disponibilizados/creditados, mediante simulação, a sócio ou acionista de pessoa jurídica submetida à época da apuração ao regime de tributação com base no Lucro Real, excedente ao valor escriturado/declarado, pois que apurado prejuízo fiscal e efetivamente disponibilizado ao sócio na opção da empresa pelo Lucro Presumido;
 - *OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE LUCRO DISTRIBUÍDO EXCEDENTE LUCRO PRESUMIDO*, no valor de R\$ 3.352.546,07 em 29/12/2009. Consignou o autuante que os rendimentos foram disponibilizados/creditados a sócio ou acionista de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no Lucro Presumido, excedente ao Lucro Presumido diminuído de impostos e contribuições, pois o Demonstrativo com base na escrituração contábil utilizado pela pessoa jurídica para justificar distribuição de lucros com isenção superior ao Lucro Presumido, foi elaborado partindo-se de receitas não oferecidas à tributação;
 - *ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO* nos meses de 02/2010 (R\$ 253.027,01) e 03/2010 (R\$ 26.828,93);
 - *OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS*, no valor de R\$ 104.231.657,00, em 26/02/2010;

Das condutas acima, decorreram as seguintes multas:

- *MULTA* no percentual de 75%, no valor total de R\$ 989.875,72;
- *MULTA* no percentual de 150%, a apenar a infração *OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE LUCRO DISTRIBUÍDO EXCEDENTE AO ESCRITURADO* (R\$ 1.531.000,00), no valor total de R\$ 421.025,00;
- *MULTA ADMINISTRATIVA PELA FALTA DE INFORMAÇÃO DE PAGAMENTO EFETUADO*, no valor de R\$ 7.583,87 em 30/04/2010 e R\$ 17.358,18 em 29/04/2011. Consignou o Autuante que o contribuinte deixou de informar pagamentos realizados na Declaração de Ajuste Anual, no quadro Relação de Pagamentos e Doações Efetuadas;”

Cientificado do auto de infração em 26/02/2013 (fls. 1.467), em 24/03/2013 o Recorrente apresentou Impugnação (fls. 1.469/1.552), contestando parte da autuação e reconhecendo as seguintes matérias juntando o comprovante de recolhimento conforme fls. 1.676 do voto da DRJ, *verbis*:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE LUCRO DISTRIBUÍDO EXCEDENTE AO ESCRITURADO, no valor de R\$ 1.531.000,00 em 20/07/2009.

□ □ OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA, no valor de R\$ 5.576,00 para o **ano-calendário 2010**.

□ □ OMISSÃO DE RENDIMENTOS A TÍTULO DE RESGATE DE RECURSOS DE PLANO DE SEGURO DE VIDA - VGBL, no valor de R\$ 17.333,83 em **28/02/2010**.

□ □ MULTA no percentual de 150% sobre a omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído excedente ao escriturado (R\$ 1.531.000,00), no valor total de R\$ 421.025,00.

□ □ MULTA ADMINISTRATIVA pela falta de informação de pagamento efetuado, no valor de R\$ 7.583,87 em 30/04/2010 e R\$ 17.358,18 em 29/04/2011.

Diante deste contexto, se conclui ser a matéria não impugnada, tornando imediatamente exigível o crédito tributário correspondente, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Por oportuno, destaca-se existir cópia de DARF à fl 186, donde se constata o pagamento da multa no percentual de 150% (R\$ 421.025,00) e multa administrativa (R\$ 24.942,05) com aproveitamento da redução de 50% e o recolhimento do imposto correspondente.”

O contribuinte alega as seguintes matérias cujas alegações, resumidas com clareza e pormenores no relatório do acórdão proferido pela DRJ (fls. 1.671/1.675), adoto como parte fundamental deste relatório, a seguir transcritas:

“Primeiramente, o contribuinte diz acatar o Trabalho Fiscal no que tange à: tributação pela tabela progressiva do ganho decorrente do recebimento de quotas da empresa ARGUS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA como liquidação de empréstimo, omissão de rendimentos do trabalho assalariado no total de R\$ 5.576,00, omissão de rendimentos recebidos da BrasilPrev de R\$ 17.333,83 e multas de 150% e regulamentar no valor de R\$ 24.942,05.

a) Sobre a omissão de rendimentos no valor de R\$ 543.404,42 recebidos da pessoa jurídica ÉVORA a título de juros sobre capital

· Assevera que, muito embora este órgão entenda que tal procedimento afronta o regime de competência, são pacíficas doutrina e jurisprudência emanada do CARF e STJ no sentido de admitir o pagamento de JCP relativos a exercícios já encerrados e inexistente restrição temporal à aplicação dos Juros sobre Capital Próprio (JCP) na Lei nº 9.249/1995.

Defende que a utilização do valor de JCP de exercícios anteriores, devidamente aprovados por deliberação dos sócios, em nada interfere no princípio da competência, pois se fossem reconhecidos em época própria igualmente reduziriam o imposto cabível, não havendo prejuízo ao Erário.

· Ressalta que o balanço anual que deve ser tomado como referência para cálculo do JCP é aquele encerrado no exercício imediatamente anterior no qual foi pago o JCP, qual seja, no dia 31/12/2008, uma vez que não se admite apurações contábeis parciais, exceto para fins específicos. Desta forma, imputa erro ao Fiscal que sugere a aplicação do Parecer Normativo

CST nº 20/1987 com intuito de defender a aplicação dos lucros e reserva de lucros acumulada em 30/09/2009.

· Entende que o art. 9º da Lei nº 9.249/1995 não sujeita o pagamento de JCP a limites do ponto de vista societário, mas apenas fiscal, podendo a sociedade empresária utilizar qualquer índice que lhe aprovar, sendo o montante integralmente sujeito à retenção na fonte à alíquota de 15%. “Portanto, qualquer que tenha sido o valor pago a título de JCP, sob a perspectiva da pessoa física, toda a tributação desta remuneração já foi retida pela pessoa jurídica e recolhida aos cofres públicos, não havendo que se cogitar da reclassificação do rendimento recebido,...”;

· O recorrente desqualifica ainda o Trabalho Fiscal por este atribuir ao montante recebido pelo sócio a título de JCP em desacordo com a legislação a natureza de pagamento por mera liberalidade, sujeito à tabela progressiva, por entender que a natureza do JCP mais se assemelha a dividendos (isentos, portanto) ou aplicação de longo prazo (igualmente sujeita à retenção de 15%). Cita doutrinadores a respeito.

b) Sobre a tributação pela tabela progressiva de lucros distribuídos pela empresa P8 PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA.

· Diz que em função da separação do patrimônio da pessoa jurídica e da pessoa física, somente poderia ser questionada a isenção dos lucros distribuídos em procedimento fiscal instaurado na pessoa jurídica que distribuiu os dividendos. A tributação na pessoa física do sócio exigiria a descaracterização da contabilidade ARGUS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, fato não ocorrido. Assim pede a nulidade do lançamento tendo em vista que os elementos de defesa adequados não poderiam ser produzidos pela pessoa física, do que decorreria o desrespeito aos princípios do contraditório e ampla defesa.

· No mérito, esclarece ter recebido em 31/12/2009 dividendos da ordem de R\$ 4.605.000,00 pagos pela empresa P8 PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA, mas oriundos de outra empresa, qual seja, ARGUS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA optante pelo lucro presumido no período de 2004 a 2010.

· Adita que a empresa ARGUS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, deixou de apresentar os livros contábeis para o período de 2004-2006, fato que motivou o Fiscal a lastrear-se nas informações contidas em DIPJ para definir a receita tributável neste interim, e, por consequência, a parcela de lucro distribuída com isenção.

· Diz não proceder a afirmativa realizada no procedimento fiscal (item 121) de que a empresa ARGUS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA não cumpriria o art. 85 da IN 247/2002.

· Defende que o art. 10 da Lei nº 9.249/1995, ao dispor que os lucros ou dividendos isentos são aqueles apurados com base no resultado, exige da empresa somente a manutenção de escrituração contábil.

Conclui assim que a norma isentiva não condiciona a distribuição de lucros isentos à prévia tributação das receitas na pessoa jurídica. Reproduz doutrina e jurisprudência do CARF.

· *Entende que o Fiscal cometeu equívoco ao restringir os lucros passíveis de distribuição com isenção aqueles previamente tributados, uma vez que a lei concessora do benefício fiscal não previu tal restrição. Acusa este entendimento de ofender a segurança jurídica dos destinatários do comando legal e a estrita legalidade. Afirma existirem normas deste órgão impositivas da tributação das receitas diferidas no momento da alteração do regime de caixa para competência.*

· *Afirma que normas deste órgão apregoam ser possível o afastamento do regime de competência para fins de apuração e pagamento de tributos, situação na qual coexistirão os regimes de caixa e competência, o primeiro apenas aplicável para fins tributários. Cita a Instrução SRF nº 18/2005.*

· *Aduz que a distribuição de lucros superiores ao presumido necessita apenas que o lucro apurado de acordo com a legislação comercial se mostre superior ao lucro presumido, situação na qual se enquadrou a empresa ARGUS EMPREENDIMIENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA no período fiscalizado. Continua afirmando que o efetivo recolhimento ou não dos tributos não tem qualquer interferência na distribuição dos lucros, eis que não muda o valor destes.*

· *Argumenta que a interpretação que entende a isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95 como forma de evitar a dúplice tributação está equivocada, pois o STF nunca declarou a inconstitucionalidade da tributação do lucro na pessoa jurídica concomitantemente com a pessoa física. Diz que a isenção em tela foi opção do legislador para melhor retribuir o investidor pessoa física ou jurídica, aumentando seu retorno a título de dividendos. Reproduz parte da exposição de motivos do artigo legal supracitado que entende amparar seu pensamento.*

· *Conclui que a pretensão fiscal se lastreia no inciso XIX do art. 55 c/c art. 39 ambos do RIR/99, normas que não foram mencionadas pelo Autuante por carecerem de fundamento legal de validade, pois o art. 20 da Lei nº 8.541/92 foi ab-rogado pelo art. 46 da Lei nº 8.981/95, e, posteriormente, expressamente revogado pelo art. 36 da Lei nº 9.249/95. Logo, ampara tese de que o art. 55, XIX do RIR/99 não pode fundar lançamento e que inexistente limite à distribuição de lucros por pessoas jurídicas submetidas ao lucro presumido a partir de 1996.*

· *Alega que o lucro passível de distribuição não poderia ser alterado pelo decurso do prazo decadencial. Diz que para efeito de contagem deste prazo, não importa pagamento, visto que se homologa a apuração do tributo. Admite que qualquer revisão contábil deveria se dar em fiscalização na pessoa jurídica a partir do ano-calendário de 2007, portanto.*

· *A impossibilidade de deduzir o PIS, COFINS e CSLL do lucro distribuível, pois a IN SRF nº 93/1997 não encontra amparo legal tendo em vista a revogação do art 46 da Lei nº 8.981/1995.*

c) *Sobre a tributação pela tabela progressiva do ganho de capital decorrente do recebimento de quotas da empresa Argus como liquidação de empréstimo*

· *Apesar de ter efetuado recolhimento da parcela do crédito tributário referente à infração descrita no item C do Termo de Verificação Fiscal, esclarece não ter havido simulação sobre a situação fática que ensejou o lançamento.*

d) *Sobre o ganho de capital na incorporação de ações da empresa Évora*

-
- *Esclarece ter transferido ações que detinha da empresa Évora para a companhia CSC com fundamento no art. 252 da Lei nº 6.404/1976.*
 - *Defende que o art. 23 da Lei nº 9.249/1995 trata de hipótese específica de integralização de capital em pessoas jurídicas, sendo inaplicável a operações distintas, como a integralização de capital social.*
 - *Citando farta doutrina e acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, assevera que incorporação de ações não se confunde com a operação de incorporação propriamente dita tampouco com a subscrição de ações. Entende que equiparar os institutos por interpretação cria tributo sem lei correspondente, o que afronta o princípio da legalidade.*
 - *Alega que a presente tributação afrontaria ainda o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que o efeito permutativo característico da operação efetuada impede qualquer obtenção de renda por parte do contribuinte, capaz de evidenciar a existência de acréscimo patrimonial. Diz que a reestruturação societária por meio da incorporação de ações não pode ser encarada como uma manifestação de capacidade contributiva e deveria ser respeitada pela tributação na medida que une esforços em prol do fomento da atividade econômica.*
 - *Entende que a obrigação tributária para a pessoa física exsurge somente por ocasião do aferimento de recursos financeiros, situação que não se concretizou para o recorrente visto nada ter recebido.*

e) Sobre o acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário de 2010

- *Pede a consideração como origem do valor de R\$ 15.701,42, tendo em vista o aumento do saldo negativo em conta do Banco Bradesco, cujo saldo em 31/12/2009 era -R\$ 84.666,10 e passou para -R\$100.367,52 em março de 2010.*
- *Reclama que o fiscal considerou como tributável o valor do desconto simplificado, criando ficção jurídica a descoberto de previsão legal. Alega que a verba citada não constitui desembolso efetivo, mas simples abatimento da base de cálculo.*
- *Pede a consideração do saldo no montante de R\$ 285.706,96 como origem, pois alega ser efetivamente existente o recurso. Explica ter percebido da empresa Évora empréstimo nas datas de 18 e 28/12/2009, no total de R\$ 309.000,00. Entende que este valor é compatível com o saldo resultante do período, se considerado o gasto de parte dos recursos, e que seria lógico presumir, portanto, que o saldo remanescente tivesse disponível no início de 2010 pela proximidade de datas.”*

A DRJ-RJ-I julgou procedente em parte a Impugnação, mantendo em parte o crédito lançado, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercícios: 2010, 2011

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Consolida-se administrativamente o crédito tributário relativo à matéria não impugnada.

PESSOA JURÍDICA. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. EXCESSO. IRRF. RETENÇÃO EXCLUSIVA. RESPONSABILIDADE.

Os juros sobre capital próprio distribuídos aos sócios têm natureza tributária de rendimento exclusivo de fonte. No caso de imposto de renda incidente exclusivamente na fonte, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é da fonte pagadora. A distribuição excessiva de Juros sobre Capital Próprio deve ser lançada na pessoa jurídica.

LANÇAMENTO. NULIDADE. REQUISITOS.

Comprovado que o lançamento foi realizado com atendimento às formalidades legais e permitiu o pleno exercício do direito de defesa deve ser afastada a preliminar de nulidade.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS A SÓCIOS. EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO COM APURAÇÃO DE RECEITAS PELO REGIME DE CAIXA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO.

Os valores distribuídos aos sócios, excedentes ao lucro presumido da pessoa jurídica, sujeitam-se à incidência do imposto de renda quando a fonte pagadora é tributada pelo lucro presumido e adota o regime de caixa para reconhecimento de suas receitas, ainda que a escrituração contábil da empresa aponte a existência de lucro superior ao presumido.

LANÇAMENTO. PAGAMENTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO.

O pagamento do crédito tributário lançado extingue a exigência correspondente, excluindo-se tal parcela do litígio instaurado por meio da impugnação e, portanto, da competência da DRJ.

GANHO DE CAPITAL. OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES.

A incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo e, assim sendo, enseja apuração de ganho de capital na hipótese da transferência se dar a valor de mercado.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DESCONTO SIMPLIFICADO. DISPÊNDIO.

O desconto simplificado substitui as deduções legais cabíveis no modelo completo de declaração de ajuste anual, sendo por conseguinte considerado dispêndio e lançado como tal no demonstrativo, não podendo esse valor justificar acréscimo patrimonial.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SALDO EM ESPÉCIE DO ANO ANTERIOR. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Na apuração de variação patrimonial a descoberto, a alegação de saldo em dinheiro decorrente do ano anterior só pode ser aceita se houver informação na Declaração de Ajuste Anual do contribuinte e comprovação da existência do valor declarado.

*Impugnação Procedente em Parte.**Crédito Tributário Mantido em Parte.”*

A DRJ concluiu por: “a) afastar a imputação de omissão de rendimentos a título de juros sobre o capital próprio no valor de R\$ 543.404,42; b) manter o lançamento de IR relativo a valores recebidos pelo Recorrente a título de lucro distribuído excedente ao lucro presumido, no montante de R\$ 3.352.546,07; c) reconheceu a extinção do crédito tributário relacionado ao lançamento relativo lucro distribuído excedente ao lucro escriturado, devido ao pagamento pelo Recorrente (DARF fls. 1.654); d) manter o lançamento em relação ao ganho de capital na incorporação de ações; e) manter o lançamento em relação ao acréscimo patrimonial a descoberto; f) ao final, alterar o imposto suplementar, passando de 17.126.309,78 para R\$ 17.058.384,23, conforme a apuração a seguir (fls. 1.705/1.706):

“Ano-calendário 2009

		<i>Desc</i>		<i>Parcela a Imposto</i>		
<i>Multa</i>	<i>Rendimentos</i>	<i>Infrações</i>	<i>Simplificado</i>	<i>Alíquota</i>	<i>Deduzir</i>	<i>Apurado</i>
50%	105.486,00	1.531.000,00	12.743,63	27,5%	1.955,36	8.573,79
75%	0,00	3.352.546,07	0,00	27,5%	0,00	1.950,17

<i>Imposto</i>					<i>Imposto</i>
<i>Apurado</i>	<i>Declarado</i>	<i>RRF</i>	<i>Carnê-Leão</i>	<i>Deduções</i>	<i>Devido</i>
438.573,79	17.548,79	0,00	0,00	0,00	1.025,00
921.950,17	0,00	0,00	0,00	0,00	1.950,17

Consolidação do Imposto com Vencimento Anual

<i>Multa</i>	<i>Descrição</i>	<i>Imposto Devido</i>
150%	<i>Imposto sobre rendimentos sujeitos à tabela</i>	421.025,00
75%	<i>Imposto sobre rendimentos sujeitos à tabela</i>	921.950,17

*Ano-calendário 2010**Consolidação do Imposto com Vencimento Anual*

<i>Multa</i>	<i>Descrição</i>	<i>Imposto Devido</i>
--------------	------------------	-----------------------

75%	<i>Ganho de Capital</i>	15.634.748,55
75%	<i>Imposto sobre rendimentos sujeitos à tabela</i>	80.660,51

		<i>Valor da Multa</i>		<i>Valor dos Juros</i>	
<i>Período</i>	<i>Vencimento</i>	<i>Imposto</i>	<i>Multa</i>		<i>Juros</i>
009	/04/2010	21.950,17	5%	91.462,63	17,5% 253.536,30
009	/04/2010	21.025,00	50%	31.537,50	17,5% 115.781,88
12/2010	/03/2010	5.634.748,55	5%	1.726.061,41	4.404.308,67
2010	/04/2011	0.660,51	5%	0.495,38	13.994,60
<i>Total</i>		7.058.384,23		3.109.556,92	4.787.621,45

		<i>Valores em R\$</i>
<i>Imposto</i>		17.058.384,23
<i>Multa</i>		13.109.556,92
<i>Juros de Mora</i>		4.787.621,45
<i>Valor do Crédito Tributário Apurado</i>		34.955.562,60

Cientificada da decisão de primeira instância em 26/02/2014 (fls. 1.709), o Recorrente interpôs tempestivamente, em 24/03/2014, Recurso Voluntário (fls. 1.710/1.784), nos seguintes termos:

- 1-Nulidade do Auto de Infração:** O lucro foi apurado pela empresa Argus que, após processo de cisão, verteu parcela de seu patrimônio para a empresa P8, incluindo a conta de lucros acumulados, os quais foram distribuídos ao Recorrente. Somente se poderia descaracterizar a natureza isenta do rendimento distribuído se fosse realizada a fiscalização diretamente na empresa Argus para, desqualificando sua contabilidade, se fosse o caso, alterar a natureza do rendimento isento para tributável, cujo ônus fiscal recairia na pessoa jurídica e não na pessoa física;
- 2- Os rendimentos que não seriam isentos na ótica do Fisco deveriam ser objeto de retenção na fonte pela pessoa jurídica, cabendo à pessoa jurídica arcar com ônus fiscal de rendimento que apurou ser isento, mas que a Fiscalização pretende contestar. Esse ônus não é da pessoa física;

-
- 3- A tributação pretendida na pessoa física só pode ocorrer com prévia desqualificação jurídica da contabilidade da pessoa jurídica, e neste sentido, para se ter respeitados os princípios do contraditório e ampla defesa, a fiscalização deveria fiscalizar a pessoa jurídica e não a pessoa física, pois somente ela tem condições de exercer adequadamente o direito de ampla defesa e contraditório para defender o procedimento contábil adotado. Por este motivo, seria nulo o auto de infração ao pretender exigir de pessoa física a prova de fatos que estão relacionados com a atividade de pessoa jurídica, terceiro (empresa Argus);
- 4 -O Fisco deveria ter solicitado informações às pessoas jurídicas e instaurado procedimento de fiscalização em relação a elas, não podendo a mera solicitação de informações a pessoas jurídicas justificar o redirecionamento da pretensão tributária por suposta falha na apuração do lucro em face da pessoa física. Reprise-se: exigir o suposto imposto de renda devido da pessoa física é afastar a separação de personalidade jurídica entre a empresa e seu sócio;
- 5 -A decisão recorrida ignora que a Fiscalização desconsiderou a contabilidade como fundamento para proceder ao lançamento na pessoa física, fato que somente poderia ocorrer em procedimento de fiscalização voltado ao questionamento do procedimento adotado pela pessoa jurídica, jamais pela pessoa física. Daí a procedência do pedido de nulidade do auto de infração em relação a este ponto, ou, no mínimo, o reconhecimento da ilegitimidade passiva da pessoa física para suportar esse ônus fiscal.
- 6 - Tributação pela tabela progressiva de lucros distribuídos pela empresa P8 Participações:** A informação do Sr. Fiscal do item 121, de que a empresa não cumpriria o artigo 85 da IN 247/2002 não corresponde à realidade, eis que, de acordo com os documentos anexados na impugnação, extraídos dos livros contábeis, a empresa efetuava a segregação de cada parcela recebida por cliente, na data do recebimento, evidenciando os valores que foram efetivamente recebidos no período, como se demonstrou pela amostragem dos anos de 2007, 2008 e 2009;
- 7 - Existe controle efetivo contábil dos recebimentos, o que inviabiliza a desconsideração pretendida pela Fiscalização, face as provas produzidas, que infirmam qualquer espécie de presunção que pudesse militar em favor do auto de infração;
- 8 - O equívoco do Fiscal consiste em resumir os lucros distribuíveis com isenção àqueles previamente tributados. Mas a lei que criou a isenção não previu essa restrição. Permite a distribuição do resultado sem o pagamento do imposto de renda e se houve resultado, como efetivamente houve no caso em apreço, cf. demonstrações de resultados juntadas às fls. 430 e ss. do PAF, não há que se afastar a aplicação da regra isentiva;
- 9 - Para que seja distribuído lucro superior ao presumido é necessário apenas que o lucro apurado de acordo com a legislação comercial seja superior ao lucro presumido. Esta é a regra vigente. A apuração dos impostos no lucro presumido, por sua vez, leva em consideração a receita efetivamente auferida, pelo regime de caixa. Sendo aquela maior que esta, pode-se distribuir lucro no montante apurado na escrituração comercial;

- 10 - São totalmente infundadas as colocações do agente fiscal no item 119, pois suas considerações não passam de mera manifestação do seu inconformismo pessoal diante da legislação tributária ora vigente;
- 11 - Considerando as legislações vigentes, tem-se ser possível a distribuição de lucros apurados na contabilidade comercial em montante superior à presunção de lucro presumido utilizado para a apuração do imposto de renda, sem que haja qualquer necessidade de tributação prévia da receita, que pode ser diferida para momento posterior;
- 12 - Se o RIR/99 possui previsão específica no qual se enquadra a conduta que se pretende tributar, qual seja, distribuição de lucros em montante superior ao valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica no lucro presumido (inciso XXVIII do artigo 39 do RIR/99 e inciso XIX do art. 55, ambos RIR/99), e essa previsão legal é inaplicável por revogação expressa, tem-se que a regra genérica de tributação não pode justificar a autuação, sob pena de tornar sem efeito a revogação expressa da determinada pela legislação tributária, revigorando seus efeitos indevidamente como se ainda estivesse vigente no ordenamento jurídico; não restando outra alternativa senão o cancelamento integral da autuação fiscal neste ponto;
- 13-Os Lucros isentos são superiores àqueles indicados pelo agente fiscal e, como a decisão de piso deixou de se manifestar sobre este ponto, necessário se faz sua reafirmação em sede recursal;
- 14 - Não assiste razão ao Fiscal ao considerar como lucros passíveis de distribuição o montante de R\$ 2.216.093,06, pois o montante correto seria de R\$ 12.570.745,42, se utilizássemos adequadamente os parâmetros fixados pelo próprio fiscal;
- 15 -O lucro acumulado de 2004 a 2006, considerando as informações da DIPJ, foi o apontado em 31/12/2006, o qual está refletido na conta de lucros acumulados do balanço de 2007, no valor de RS 3.815.238,73;
- 16 - Para o ano de 2009, o fiscal considerou como lucro tributável apenas o valor correspondente ao IRPJ/CSLL/PIS/COFINS. Todavia, acaso tivesse considerado todas as despesas escrituradas na contabilidade comercial, chegaria à conclusão de que o lucro no ano de 2009 foi de R\$ 4.900.928,24 passível de distribuição com isenção de acordo com os critérios adotados pelo Fiscal;
- 17 - Após a adequação das informações prestadas pelo Fiscal, tem-se que o lucro passível de distribuição com isenção, considerando os critérios do Sr. Fiscal, corresponderia ao seguinte montante:

Período	Valor	Valor da DMPL 2009
2004 a 2006	3.815.238,73	7,669817,18
2007 a 2009	3.854.578,45	

Até 09/2009	4.900.928,24
Total	12.570.745,42

Como se observa, nos anos de 2004 a 2006 a receita foi apurada pelo regime de competência. Portanto, o lucro apurado na contabilidade, que foi refletido em períodos anteriores, deve ser considerado como lucro passível de distribuição com isenção, eis que transcorrido o prazo decadência para constituir qualquer crédito tributário sobre eventual receita não oferecida à tributação. Nos anos de 2007 e 2008 não houve contestação pelo Fisco. Somando o valor de R\$ 4.900.928, 24 (até 09/2009) com o lucro acumulado de períodos anteriores (2005 a 2008) chegar-se-ia ao montante total de R\$ 12.570.745,42, que supera em muito o valor efetivamente distribuído, de R\$ 4.605.000,00, o que implica na necessidade de anulação integral do auto de infração neste ponto, sendo equivocada a aplicação da proporcionalização do item 147 do termo. Neste caso a autorização para considerar lucro distribuível com isenção de um trimestre para o outro no lucro presumido decorre de expressa autorização em Instrução Normativa, cf. art. 48, §§3º e 4º da IN 93/1997;

18 - Equivocada proporcionalização utilizada pelo Fiscal: A proporcionalização operada no item 147 pelo fiscal não tem amparo nenhum. Se ele considerou que R\$ 2.295.86.205 poderiam ser distribuídos com isenção, não poderia querer aplicar o percentual de 54,5527% para dizer que dos lucros cindidos em favor da P8 apenas R\$ 1.252.453,93 seriam isentos, pois não há como definir se foram passados lucros isentos ou não isentos. Isso decorre de uma construção do Fiscal, que quando é para diminuir o valor dos lucros isentos (item 144, na distribuição para NEIDNE) não aplica nenhuma proporção. Se o montante passível de distribuição seriam o total de R\$ 2.295.86.205 esse deve ser o referencial a ser utilizado, seja por ser mais benéfico ao contribuinte, seja por decorrer de uma interpretação inventiva praticada pelo Fiscal. Além disso, os lucros não isentos o serão na exata medida em que ocorresse a tributação da respectiva receita, sendo imprópria essa proporcionalização;

19- Ao amparo do artigo 99 do CTN, não existe previsão legal que permita excluir a CSLL/PIS/COFINS para fins de apuração do lucro distribuível no regime de apuração do lucro presumido. Portanto, estes valores devem ser desconsiderados no cálculo, por falta de amparo legal da Instrução normativa 93/1997, cancelando-se a autuação também por este motivo;

20 - Não há que se confundir a incorporação de ações com a subscrição de capital Social a que alude o artigo 23, sendo inaplicável este dispositivo lega ao caso em comento;

21 Inaplicabilidade do art. 23 da Lei 9.249/1995 à incorporação de ações: Esta regra é inaplicável à operação de incorporação de ações, pois apesar do §1º do artigo 252 da Lei nº 6.404/1976 afirmar que a sociedade incorporadora das ações deve autorizar o aumento de

capital, esta operação não deve ser confundida com a integralização de capital social a que alude o artigo 23 da Lei nº 9.249/1995;

22 - A decisão recorrida confunde o momento da ocorrência do fato gerador do ganho de capital e do momento em que o tributo deve ser recolhido. O que se afirma, com referência à legislação tributária, não é que não ocorreu o fato gerador, mas sim que não surgiu a obrigação de recolher o tributo;

23 - Não consideração do saldo negativo do Banco Bradesco em março de 2010: Na DAA do Recorrente demonstra-se que em 31/12/2009 este detinha R\$ 84.666,10 reais negativos no Banco Bradesco. Esse saldo só veio a ser quitado em julho de 2010, conforme reconheceu o Fiscal às fls. 14 do PDF nomeado como “01430_01443 DOCUMENTOS DIVERSOS-OUTROS”. Todavia, em 31/03/2010 esse saldo aumentou para R\$ 100.367,52 reais negativos, devendo a diferença, de R\$ 15.701,42 ser considerada origem de recursos no ano de 2010, eis que aumentado o saldo negativo no banco;

24 - Foi juntado comprovante de extrato bancário de 03/2010 provando origem do recurso de R\$ 15.701,42 (diferença entre o saldo devedor de R\$ 100.367,52 e o valor de Dezembro de 2009 de R\$ 84.666, 10). Se o valor de R\$ 15.701,42 for considerado origem em março/2010 haverá alteração na suposta omissão de rendimento, pois neste mês o Fiscal apontou R\$ 26.828,93 negativos. Logo, existe diferença na consideração desse montante como origem, que está provada pelo extrato;

25 - A prova da origem em março de 2010 está feita. Se esse recurso foi aplicado no mês de Abril, Junho ou Dezembro é irrelevante, pois não altera o direito do Recorrente em ter reconhecido, neste mês, ou nos anteriores, a origem do recurso do saldo negativo em conta bancária. Portanto, deve ser reconhecido o valor de R\$ 15.701,42 como origem, e aplicação nos meses subsequentes. O que não pode é criar rendimento fictício para tributar pelo IRRF quando existe prova documental em sentido contrário;

26 -Desconto simplificado da DAA/2009: Isto posto, requer-se seja dado provimento ao recurso para excluir o valor da DDA como omissão de rendimento, alocar todo o Valor no mês de dezembro para comparar o patrimônio de um ano com o subsequente, ou seja, alocado nos meses em que não gere omissão de rendimento;

27 -Existência de saldo no valor de R\$ 285.706,96 no ano de 2009 não utilizado no ano de 2010: Não é o fato de a informação ser prestada na DAA que faz com que determinado recurso possa ser utilizado no demonstrativo de fluxo de caixa, mas sim a existência do recurso disponível para gasto, esteja ele referido ou não na DAA;

28 - Ao contrário do que afirma o acórdão recorrido, existe prova da efetividade das operações. Para tanto, basta checar que os recursos recebidos em Dezembro estão registrados como empréstimo ao Recorrente pela empresa Évora. A origem, portanto, está provada por meio da contabilidade da empresa da qual o Recorrente sócio;

- 29 - Esse empréstimo foi pago, anos depois, como faz prova a questão 4 do PDF de fls. 557/560 e contrato de Assunção de dívida juntados às fls. 324 e seguintes. Esses recursos foram recebidos no final do ano de 2009, dias 18 e 28, respectivamente. Ainda, presumível que o Recorrente tenha gasto esses recursos no ano de 2010 e não no ano de 2009, como pretende fazer crer a fiscalização;
- 30 - Se os empréstimos estão alicerçados na contabilidade da empresa, devem ser reconhecidos como origem, oportunidades a própria fiscalização considerou como origem recursos da contabilidade da empresa do qual o Recorrente era sócio, conforme fls. 1444/1445. Portanto, requer-se que os valores recebidos no final do ano de 2009 sejam considerados como origem para os anos de 2010, sob pena de exigir o pagamento de IRRF sobre suposta omissão de rendimento que nunca existiu;
- 31- Ao final, requereu conhecimento e provimento integral ao recurso, para reformar o acórdão recorrido na parte em que manteve a autuação fiscal, com a finalidade de anular integralmente o crédito tributário, determinando a exoneração integral do crédito tributário.

Em atendimento ao disposto no artigo 48, § 2º do RICARF (Port. MF nº 343/15), a Procuradoria Nacional da Fazenda Nacional apresentou suas Contrarrazões ao recurso, nos seguintes termos:

- a. Inicialmente, a título de esclarecimento, a PFN explicou que não foi apresentado recurso de ofício contra a decisão de piso no ponto que julgou pela ilegitimidade passiva do Recorrente para o lançamento sobre omissão de rendimentos recebidos da pessoa jurídica ÉVORA, relativos a juros sobre o capital próprio excedentes ao limite dedutível pela sociedade empresária, em razão do valor do tributo correspondente exonerado não ter atingido o montante previsto no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, c/c Portaria MF nº 3/2008;
- b. **Preliminar de Nulidade. Cerceamento de Defesa. Desconsideração de Contabilidade Societária. Inocorrência:** Não merecem prosperar as alegações de nulidade do lançamento em virtude de que as informações e documentos necessários à defesa do Recorrente se encontram em poder da empresa P8 Participações Societárias Ltda., havendo, assim, violação à amplitude de defesa. Da mesma forma, não é digna a alegação de que a Fiscalização não poderia ter desconsiderado a contabilidade da pessoa jurídica ARGUS para imputar débito fiscal à pessoa física;
- c. A própria Fiscalização carrou aos autos numerosos documentos retirados da contabilidade da empresa, aos quais teve acesso o contribuinte. Ademais, de acordo com o artigo 15 do Decreto nº 70.235/72, o ônus da prova dos fatos alegados pelo Recorrente cabe a ele próprio;

- d. A jurisprudência do e. CARF é firme no sentido de que não há cerceamento de defesa quanto o contribuinte demonstra pleno conhecimento da infração a si imputada;
- e. O argumento de suposta “desconsideração” da contabilidade societária da ARGUS não merece prosperar pois a contabilidade da sociedade empresária foi justamente o objeto da fiscalização e, portanto, pressuposto do lançamento. Aliás, foi a contraposição das declarações fiscais da pessoa jurídica ARGUS com sua contabilidade que demonstrou a falta de correspondência entre o resultado tributado e os lucros distribuídos ao contribuinte. Portanto, em momento algum houve “desconsideração” da contabilidade. Dessa forma, devem ser afastadas as preliminares de nulidade;
- f. **Tributação pela tabela progressiva dos lucros e dividendos distribuídos pela empresa P8 Participações Societárias Ltda. aos sócios, em valor superior ao lucro presumido. Ausência de isenção:** O Recorrente declarou ter recebido em 31/13/2009 dividendos na ordem de R\$ 4.605.000,00 pagos pela empresa P8 Participações Societárias Ltda., decorrentes de reversão de patrimônio ocorrida na sociedade Argus Empreendimentos Imobiliários Ltda., optante pelo lucro presumido no período de 2004 a 2010, por ter seu patrimônio representado por ativos a receber da atividade imobiliária que exercia. O regime de reconhecimento de receitas para fins tributários foi o de caixa. Ocorre que, para fins de apuração e distribuição do lucro na contabilidade societária, a referida pessoa jurídica adotou o regime de competência. Notando essa situação, a Fiscalização entendeu que houve duplicidade de critério contábil para a apuração do lucro distribuído aos sócios (apurado por meio da escrituração contábil, utilizando o regime de competência) e para a determinação do lucro que serviu de base de cálculo para os impostos e contribuições (apurado com reconhecimento de receitas pelo regime de caixa). Essa disparidade de critérios levou a enormes divergências no lucro declarado à Receita Federal e o lucro efetivamente distribuído aos sócios;
- g. O contribuinte alega que o lucro distribuído em razão da escrituração contábil está acobertado pela isenção do artigo 10 da Lei nº 9.249/95. Porém, a consideração de que os lucros isentos são aqueles efetivamente tributados na pessoa jurídica não é mero argumento de autoridade, mas verdadeira interpretação teleológica do enunciado legal. Por isso, a regra evidente é que o lucro distribuído que não foi tributado como resultado da pessoa jurídica não pode fazer jus à isenção do artigo 10 da Lei nº 9.249/95;
- h. As duas opções de reconhecimento de receita para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido são excludentes, e a adoção simultânea por uma empresa é ilegal, conforme entendimento do E. CARF;
- i. No caso vertente, é incontroverso que as pessoas jurídicas Argus e P8 nem adotaram a sistemática de livro-caixa nem realizaram a escrituração na conta específica a que se refere o § 1º do art. 1º da IN nº 104/98, apesar da intimação para comprovar essa circunstância (cf. TDF nº 033/2012 e parágrafo 123 do TVF). Assim, ainda que se

admita o regime “híbrido” de reconhecimento de receitas, não houve o cumprimento dos requisitos regulamentares para tanto. A consequência de todas essas observações é que deve incidir o IRPF sobre os “lucros” distribuídos de forma excedente ao lucro presumido;

- j. **Incorporação de ações da Évora pela CSD. Ganho de capital. Incidência:** Segundo a fiscalização, ganho de capital se deu em virtude de incorporação de ações da sociedade Évora Comercial de Gêneros Alimentícios S.A., da qual era acionista o Recorrente, pela Companhia Sulamericana de Distribuição (CSD), ocorrida no ano-calendário de 2010;
- k. Não assiste razão ao Recorrente ao alegar que: i) incorporação de ações é instituto diverso da integralização de capital, sendo inaplicável o art. 23 da Lei nº 9.249/1995; (ii) a incorporação de ações não configura alienação, mas simples troca; (iii) a pessoa física, por ser tributada pelo regime de caixa, só pode ser sujeito passivo do IR no momento do recebimento financeiro pela incorporação de ações;
- l. Na incorporação de ações há prévia avaliação do valor patrimonial das ações a serem incorporadas. As ações da incorporadora que são destinadas aos antigos acionistas da incorporada podem ter valor menor, igual ou superior àquele das ações incorporadas. Daí se nota que não há recomposição de patrimônio, mas sim verdadeiro acréscimo patrimonial, pelo que é de se afastar a ocorrência de sub-rogação real. Não há mera “troca”, portanto, como defende o Recorrente, mas sim, existe natureza jurídica de alienação em sentido amplo. Dessa forma, se conclui que a integralização de capital da incorporadora com ações da incorporada importa em transferência de propriedade, consubstanciando em alienação com natureza de acréscimo patrimonial;
- m. O argumento do contribuinte de que não poderia haver “alienação” porque não haveria “vontade” dos acionistas não merece prosperar de igual forma, pois há sim manifestação de vontade;
- n. O que se exige para a configuração da incidência do IRPF é a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, não a disponibilidade financeira. Por essa razão, não prospera o argumento do Recorrente de que o pagamento recebido em bens, no caso, ações, não seria tributável;
- o. O fato de a tributação da pessoa física se dar pelo regime de caixa não é óbice à incidência do IRPF, visto que a atribuição desse regime nada mais é do que a opção legislativa pela consideração da disponibilidade econômica da renda. Portanto, deve ocorrer de forma indubitável a incidência do IRPF, sendo esse inclusive o entendimento da C. CSRF e da C. 2ª Seção de Julgamento do E. CARF;

- p. **Acréscimo patrimonial a descoberto:** O Recorrente alega que detinha R\$ 84.666,10 em saldo negativo perante o Banco Bradesco em 31/12/2009. Essa dívida teria sido quitada apenas em julho de 2010, sendo que, em 31/03/2010, o saldo negativo aumentou para R\$ 100.367,52, de modo que entende que a diferença de R\$ 15.701,42 deve ser considerada na apuração de receitas e despesas realizada pela Fiscalização. Diante disso, não merece prosperar a pretensão, pois o próprio Recorrente afirmou em resposta ao TIF nº 009/2013 (fls. 390/391) que o saldo negativo em questão da conta do Banco Bradesco foi quitado por depósito no valor de R\$ 85.000,00 da sociedade Argus realizado em 21/07/2010. Por essa razão, a Fiscalização considerou o valor original de R\$ 84.666,10;
- q. Tão pouco merece prosperar a alegação do Recorrente de que a Fiscalização indevidamente considerou como renda o valor atribuído ao desconto simplificado na Declaração de Ajuste Anual, diante da presunção legal disposta no parágrafo único do artigo 10 da Lei nº 9.250/95, posição esta compartilhada pelo E. CARF;
- r. Não procede a alegação de que o empréstimo concedido ao Recorrente pela empresa Évora, no valor de R\$ 285.706,96, foi desconsiderado como fonte de rendimentos no ano de 2009. O fato de não constar o referido valor em sua Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário 2009 não milita contra a argumentação caso comprovada a existência do valor de outra forma. Porém, a “comprovação” da efetividade desse empréstimo é meramente seu fluxo de caixa apresentado por ocasião da resposta ao TIF nº 009/2012 à fls. 393 dos autos. A referência feita pela DRJ à Declaração de Ajuste Anual anterior do Recorrente se deu porque esse mesmo empréstimo não constou daquela. Assim, se constata que há informações unilaterais e contraditórias entre as duas declarações separadas do Recorrente (DAA e fluxo de caixa). Aliás, em momento algum foi apresentado contrato de mútuo ou extrato bancário em que conste o suposto empréstimo. Segundo o contribuinte, em resposta ao item 11 do TDF nº 009/2012, os valores de empréstimo supostamente contratados foram recebidos em espécie, em 18 e 28 de dezembro de 2009, e foram objeto de assunção de dívida pela ARGUS (fls. 324/327). Porém, se percebe que o referido instrumento de assunção de dívida não está conectado aos empréstimos supostamente concedidos. Inexiste qualquer identificação de qual empréstimo foi assumido pela Argus, não havendo sequer identidade de valores entre a dívida assumida e o mútuo alegado. Nestes casos, o E. CARF entende que o ônus da comprovação é do contribuinte. Dessa forma, nesse ponto, de igual forma deve ser mantido o lançamento;
- s. Ao final, requer o afastamento da preliminar suscitada e, no mérito, o desprovemento do recurso voluntário, sendo mantido o teor do acórdão atacado.
- t.

Por derradeiro, às fls. 1.830/1.837, o Recorrente apresentou manifestação, sustentando a necessidade de aplicação, ao caso presente, de legislação superveniente (Lei nº 12.973/14, de 13/05/14, Art. 72) relativa à regra de isenção, a qual induz efeitos ensejadores do cancelamento da exigência fiscal ora tratada, nos seguintes termos:

- a. A aplicação da legislação superveniente ao presente julgamento, decorrente de lei editada após a interposição do recurso voluntário, se faz necessária em decorrência do poder de autotutela da Administração Pública, que deve rever seus atos de ofício para aplicar adequadamente a lei ao caso concreto, em observância ao princípio da

legalidade estrita, moralidade, proporcionalidade e razoabilidade administrativas, conforme previsto no inciso VIII do artigo 1491, c/c 145, III, ambos do CTN;

- b. Além disso, o Decreto-Lei nº 70.235/72 prevê, na alínea "b" do § 4º do artigo 162, a produção de prova documental que se refira a "... a fato ou a direito superveniente". Bem analisada a alínea "b", pode-se afirmar que o julgamento com base em direito superveniente independe de produção de prova, pois o que o dispositivo autoriza é o julgamento com base em lei nova que discipline a relação jurídica tributária. Outrossim, em recurso à hermenêutica, seria plenamente possível invocar a analogia (artigo 108, I do CTN) para estender o âmbito de aplicação da norma da alínea "b" para além da possibilidade de produção de prova documental, aplicando a qualquer direito superveniente que influencie, independentemente de necessidade de produção e prova documental;
- c. O artigo 72 da nova Lei nº 12.973, de 13/05/14 (publicada após a interposição do recurso), instituiu nova regra de isenção relativa a lucros distribuídos, decorrente de alteração de critério contábil (sujeito ao chamado Regime Tributário de Transição);
- d. O RTT disciplina o regime de neutralidade fiscal, que procura expurgar os efeitos tributários decorrentes da diferença entre os critérios contábeis adotados até 31/12/2007 e os critérios introduzidos pela Lei nº 11.638/2007 (normas internacionais do IFRS);
- e. Essa regra de isenção, bem como as instruções normativas nº 1.397/13 e 1.492/14 (reguladoras desta matéria em âmbito administrativo), se aplicam às empresas sujeitas ao RTT, que é o caso da empresa da qual se originou o lucro, do ramo imobiliário, que apurava a receita de acordo com o regime de caixa – “recebimento”, na forma do DL nº 1.598/77, Art. 27 a 29; Lei nº 8.981/95 e Art. 30; ADI SRF nº 18/05;
- f. O item 89 do Termo de Verificação Fiscal constata que a referida empresa apurou lucros nos anos calendários de 2009 e 2010. Em 2009 houve opção pelo RTT (cf. DIPJ colacionada aos autos) e em 2010 o regime era obrigatório, conforme o artigo 15, § 3º, da Lei nº 11.941/09. Todavia, a falta de evidenciação do ajuste do RTT nas obrigações acessórias não afasta a aplicação da regra de isenção ora invocada, pois o que define o fato gerador, o nascimento do tributo, é a obrigação principal, jamais a acessória, que pode, inclusive, ser retificada, se for o caso, para refletir a decisão do colegiado;
- g. A IN nº 1.397/2013 criou o conceito de lucro líquido fiscal, que equivale ao lucro líquido apurado de acordo com os critérios contábeis anteriores à Lei nº 11.638/2007 (art. 2º). O ajuste, decorrente da diferença entre os critérios contábeis, deveria ser realizado no FCONT, conforme artigo 3º da mencionada instrução. Assim, para efeitos fiscais, o lucro líquido apurado na contabilidade, de acordo com as normas do IFRS, é ajustado para o padrão anterior, por meio de adições e exclusões no FCONT;
- h. Com o advento da Lei nº 11.638/07, houve a introdução de novos critérios contábeis, determinando que as empresas passassem a apurar o resultado pelo regime de competência. Essas alterações decorrem da alteração do § 2º do artigo 177 da Lei das S.A., que submete ao RTT qualquer alteração de critério que decorra da adoção, para fins contábeis, de critério diferente do incentivado ou determinado pela legislação tributária. O ADI nº 18/2005 determinava e incentivava a aplicação do regime de caixa (tributação no recebimento), enquanto a lei comercial determinava aplicação pelo regime de competência. Assim, houve alteração no critério de reconhecimento contábil

das receitas - mudou de caixa para competência - pela adoção dos novos critérios contábeis vigentes a partir da Lei nº 11.638/2007;

- i. Assim, houve alteração do critério contábil entre as regras de apuração, passando a receita contábil a ser apurada de acordo com as regras do regime de competência (novo critério), porém passível de ajuste, para que o resultado refletisse a apuração pelo regime de caixa (critério antigo), mantendo, dessa forma, a neutralidade pela aplicação das regras do RTT;
- j. Conforme dispõe o artigo 23 da IN nº 1.397/13, com redação dada pela IN nº 1.492/14, a empresa deve apurar o lucro contábil de acordo com as regras vigentes anteriormente a Lei nº 11.638/07, ou seja, pelo regime de caixa, promovendo o ajuste entre a receita reconhecida pelo regime de competência e o de caixa. Os artigos 27 e 28 da mesma norma tratam das regras de isenção na distribuição de lucros das empresas optantes do lucro presumido. O inciso II do artigo 27 prevê isenção para o lucro distribuído de acordo com o artigo 30 da IN nº 1.397/13, que remete a lucro contábil fiscal apurado de acordo com as regras anteriores a Lei nº 11.638/07, ou seja, pelo regime de caixa nas empresas imobiliárias (mesma regra do *caput* do artigo 23 da IN nº 1.397/2013);
- k. Logo, é possível concluir que a norma do inciso II do artigo 27 remete ao lucro apurado no *caput* do artigo 23, ou seja, antes das alterações da Lei nº 11.638/2007, pelo regime de caixa. Assim, se conclui que o lucro apurado com base nas regras do regime de competência, ainda que superior ao lucro apurado com base no regime de caixa, é passível de distribuição com isenção de IRRF, em vista da aplicação da regra de isenção o artigo 72 da Lei nº 12.973/14 e do artigo 28 da IN nº 1.397/213, com a redação da IN nº 1.492/2014;
- l. Dessa forma, considerando que a regra do inciso II do artigo 27 da IN nº 1.397/2013 trata da distribuição de lucro apurado pelo regime de caixa, conforme referido pela legislação tributária, e que a regra do artigo 28 isenta o IRRF apurado pela diferença entre o regime de caixa (norma contábil anterior) e competência (nova norma contábil), não resta dúvida de que não incide IRRF no lucro integralizado no capital social, devendo ser cancelado integralmente a exigência fiscal;
- m. Por fim, requer-se seja aplicada a regra de isenção do artigo 72 da Lei nº 12.973/2014, tendo em vista que são lucros apurados em 2009 e 2010, albergados expressamente pela regra de isenção.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Nulidade – Ilegitimidade Passiva da Pessoa Física - Inocorrência

O Recorrente aduz a nulidade do Auto de Infração por entender que ele - pessoa física - é parte ilegítima para figurar no polo passivo deste processo, decorrente de lançamento que exige imposto cujo recolhimento caberia à pessoa jurídica P8 Participações Societárias Ltda.

Sustenta igual nulidade ao alegar que a fiscalização descaracterizou a contabilidade da empresa Argus Empreendimentos Imobiliários Ltda., que após processo de cisão, verteu parcela de seu patrimônio para a empresa P8 Participações Societárias Ltda., incluindo a conta de lucros acumulados, os quais foram posteriormente distribuídos ao Recorrente.

Alega que a fiscalização somente poderia descaracterizar a natureza isenta do rendimento distribuído se fosse realizada a fiscalização diretamente na empresa Argus para, desqualificando sua contabilidade, se fosse o caso, alterar a natureza do rendimento isento para tributável, cujo ônus fiscal recairia naquela pessoa jurídica, e não sobre si, à medida que estes deveriam ser objeto de retenção na fonte pela empresa, cabendo a esta arcar com ônus fiscal de rendimento que apurou ser isento, e não à Recorrente.

Sustenta que a tributação pretendida na pessoa física só pode ocorrer com prévia desqualificação jurídica da contabilidade da pessoa jurídica, e neste sentido, para se ter respeitados os princípios do contraditório e ampla defesa, a fiscalização deveria fiscalizar a pessoa jurídica e não a pessoa física. Por este motivo, entende ser nulo o auto de infração ao pretender exigir de pessoa física a prova de fatos que estão relacionados com a atividade de pessoa jurídica, terceiro (empresa Argus).

Firma que o Fisco deveria ter solicitado informações às pessoas jurídicas e instaurado procedimento de fiscalização em relação a elas, por suposta falha na apuração do lucro distribuído a ele, e que exigir dele suposto imposto é afastar a separação de personalidade jurídica entre a empresa e seu sócio.

Apesar da tentativa do Recorrente em imputar a responsabilidade pelo crédito tributário às pessoas jurídicas relacionadas ao caso, alegando nulidade e ofensa ao contraditório e ampla defesa, entendo não possuir ele razão, senão vejamos.

Pela leitura das razões recursais do Recorrente, se percebe que este aduz com propriedade argumentos de ordem processual e meritória, culminando por exercer amplamente seu direito de defesa, até mesmo observado pelas diversas oportunidades em que foi intimado a se manifestar nos autos deste processo, além do fato de que, por fazer parte do quadro societário da empresa distribuidora dos dividendos (P8), com participação societária relevante, é certo que teve conhecimento do procedimento fiscal, vindo a apresentar à fiscalização diversos elementos da contabilidade da mencionada empresa, com prestação de esclarecimentos a contento.

Ademais, não logrou o Recorrente apresentar qualquer fato ou documentação capazes de demonstrar irregularidades no lançamento efetuado contra si.

Outrossim, considerando que os negócios jurídicos societários analisados possuem conexão com o Recorrente, é impossível reconhecer que não há relação pessoal e direta deste com as situações que constituíram os fatos geradores imputados pela autoridade

fiscal e tais valores foram apurados com base na tabela progressiva do IR à PF conforme autuação.

Assim, entendo que o Recorrente não foi prejudicado no exercício do seu amplo direito de defesa, nem do contraditório e, por isso, afasto a preliminar de nulidade.

Quanto à alegação de descaracterização da contabilidade da empresa Argus Empreendimentos Imobiliários Ltda., melhor sorte não assiste às alegações do Recorrente, pois se verifica da leitura do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.384/1.429) que aludido fato não ocorreu, haja vista o lançamento ter sido fundamentado, inclusive, nos registros contábeis da Argus, em especial as DIPJs entregues à fiscalização, conforme se extrai de trechos o mencionado termo, que igualmente alicerçaram a fundamentação da decisão de piso, na forma abaixo:

“71. Portanto, o sócio FRANCISCO recebe R\$ 4.605.000,00 (quatro milhões, seiscentos e cinco mil reais) como distribuição de lucros da P8, subscreve e integraliza aumento de capital na EVORA nesse mesmo montante, e a EVORA restitui o valor muito próximo R\$ 4.605.150,17 (quatro milhões, seiscentos e cinco mil, centos e cinquenta reais, e dezessete centavos) à P8 pela sua saída

(da P8) do quadro societário da EVORA, tudo à mesma data 29/12/2009.

72. Assim, os elementos apresentados informam que efetivamente a P8 não dispunha de caixa para pagamento de R\$ 4.605.000,00 (quatro milhões, seiscentos e cinco mil reais) ao sócio FRANCISCO. O montante lhe é restituído (à P8) no mesmo dia. Alguns dos históricos consignados em vários desses lançamentos “Empréstimo Ref. retirada investimentos Évora” evidenciam a possibilidade de ter ocorrido algum tipo de empréstimo bancário de curta duração (apenas 1 dia), para possibilitar a movimentação financeira da P8 para FRANCISCO, deste para a EVORA, e desta de volta para a P8.

73. Não havia tal disponibilidade na P8 porque o saldo de lucros acumulados de que dispunha, recepcionado da ARGUS, não era saldo baseado em efetivos recebimentos, conforme receitas oferecidas à tributação, mas incluía também, e principalmente, lucros relativos a parcelas ainda a receber, exigíveis a longo prazo. E é desse saldo que se fez a distribuição de lucros a FRANCISCO, de R\$ 4.605.000,00 (quatro milhões, seiscentos e cinco mil reais), por conta da movimentação de entrada e de saída da EVORA.

74. Desde o recebimento em 01/09/2009 dos lucros acumulados cindidos da ARGUS, até o creditamento de parte desses lucros a FRANCISCO, a P8 efetivamente não gerou resultados. Sua DIPJ ano-calendário 2009 se apresenta com receitas e tributos declarados nulos. Seus Livros Diário e Razão, e DRE encerrado em 31/12/2009 de mesmo modo evidenciam. Faz a opção, segundo sua declaração, pela apuração no período com base no lucro presumido.

75. Deve-se apreciar, portanto, a procedência, na ARGUS, dos lucros cindidos a favor da P8.

76. A composição da conta de lucros acumulados a ser verificada na ARGUS, desde seu início, pode ser realizada com base nas informações de suas DIPJ, sendo a primeira apresentada pela empresa, referente ao ano-calendário 1995. Afora esse primeiro ano-calendário 1995, que a empresa se

declarou como lucro presumido e receitas nulas, de 1996 a 2003, a empresa apresentou DIPJ informando apuração pelo Lucro Real, e sempre apurando prejuízos:

(...)

89. Em atendimento ao mesmo TDF 033/2012, e item 02, a ARGUS informa não mais possuir os livros contábeis dos períodos de 2004 a parte de 2006. Novamente intimada, desta feita mediante Termo de Diligência Fiscal 043/2012 (TDF 043/2012), itens 01 a 03, a apresentar os livros para os anos-calendário

2004 a 2008, nada apresenta para 2004 a 2006.

90. Portanto, à ausência de outros elementos, a apuração do lucro nos trimestres dos anos- calendário 2004, 2005 e 2006, será realizada com base nas informações das DIPJ da empresa ARGUS, mediante lucro presumido, subtraídos IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep, conforme abaixo demonstrado:

(...)

96. Os lucros apurados segundo sua contabilidade estão abaixo reproduzidos, por trimestre, totalizados no ano segundo sua DRE:”

Como se percebe pela leitura do termo de verificação fiscal, o trabalho da fiscalização se fundamentou em informações declaradas em DIPJ e DCTF, em escrituração contábil, nos esclarecimentos prestados pela Argus Empreendimentos Imobiliários Ltda. e pelo próprio Recorrente. Logo, neste ponto, afasto a preliminar de nulidade.

Tributação pela tabela progressiva de lucros distribuídos pela empresa P8 Participações Societárias Ltda.

O contribuinte informou rendimentos isentos percebidos a título de lucros da empresa P8 PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA em montante de R\$ 4.605.000,00 em Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 2009. Apesar de comprovada a participação do contribuinte no quadro societário da citada pessoa jurídica, bem como a deliberação social para distribuição dos dividendos mencionados, o Autuante reclassificou parte destes valores como tributáveis (R\$ 3.352.546,07), entendendo que o lucro contábil lastreador das distribuição de lucros partiu de receitas não oferecidas à tributação, excedendo em muitas vezes o montante do lucro presumido utilizado como base de cálculo para os tributos devidos pela empresa.

Neste ponto, o Recorrente, esclarece ter recebido em 31/12/2009 dividendos da ordem de R\$ 4.605.000,00 pagos pela empresa P8 PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA, mas decorrentes da reversão de patrimônio ocorrida na empresa ARGUS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, optante pelo lucro presumido no período de 2004 a 2010, por ter seu patrimônio representado por ativos a receber da atividade imobiliária que exercia. Conclui, em síntese, ter havido tributação de lucros amparados por norma isentiva.

Aduz o Recorrente que o equívoco da fiscalização consistiu em segregar os lucros distribuíveis com isenção, daqueles previamente tributados, sendo inexistente aludida separação no bojo da lei que instituiu a isenção, a qual permite distribuição de resultado sem tributação, se houver resultado, como efetivamente houve no caso, conforme demonstrações de resultados juntadas às fls. 430 e seguintes, não havendo que se afastar a aplicação da regra isentiva.

Firma o Recorrente que, para que seja distribuído lucro superior ao presumido, é necessário que o lucro apurado de acordo com a legislação comercial seja superior ao lucro presumido. Alude que a apuração dos impostos no lucro presumido considera a receita efetivamente auferida pelo regime de caixa. Sendo aquela maior que esta, pode-se distribuir lucro no montante apurado na escrituração comercial.

Oportuno analisar os argumentos apontados pela Fiscalização (itens 100 a 102 do Termo de Verificação Fiscal), os quais indicam como uma das motivações para a autuação a grande discrepância entre os valores distribuídos e o lucro presumido apurado pela empresa.

100. Conforme esta resposta da ARGUS, a opção da empresa foi pela tributação como lucro presumido, e regime de reconhecimento de receitas pelo fluxo de caixa. Mas apenas para fins de tributação. O que a empresa denominou “contabilidade societária” foi realizada no regime de competência, segundo informado, e daí se realizaram o Balanço Patrimonial e a DRE, com a consequente geração de lucros em montantes superiores ao que se apuraria pelo regime de caixa. A cisão transferiu parte desses lucros à P8 e esta distribuiu ao sócio FRANCISCO com isenção.

101. Tome-se, a título amostral, as receitas oferecidas à tributação pela ARGUS no ano- calendário 2010, no montante de R\$ 5.635.236,08 (cinco milhões, seiscentos e trinta e cinco mil, duzentos e trinta e seis reais, e oito centavos), segundo DIPJ Ficha 14A, consideradas receitas brutas tributadas a 8% de R\$ 5.227.454,59, receitas brutas tributadas a 32% de R\$ 353.955,57, e demais receitas e ganhos capital de R\$ 53.825,92. Entretanto, as receitas que geraram seus lucros ditos contábeis ou societários totalizaram no mesmo ano R\$ 40.378.450,42 (quarenta milhões, trezentos e setenta e oito mil, quatrocentos e cinquenta reais, e quarenta e dois centavos) segundo DRE à folha 389 de seu Livro Diário n. 11, consideradas as rubricas de vendas de lotes em R\$ 30.609.290,42, receitas financeiras em R\$ 9.346.814,49, e outras receitas em R\$ 422.426,51.

102. Expressivas as diferenças. Expressivos os lucros gerados por resultados não oferecidos à tributação por conta da adoção de regime de competência para distribuição de lucros e regime de caixa para tributação.

Pela análise dos argumentos recursais do Recorrente, se percebe tratarem de especificidades vinculadas à legislação tributária e contábil, em especial ao tema da adoção dos

regimes de caixa e de competência para reconhecimento de resultados distribuídos aos sócios e resultados tributáveis. Vejamos.

Argus utilizou ambos os regimes de caixa e de competência para determinar o lucro distribuído (competência) e o lucro oferecido à tributação (caixa). Em síntese, foi apurado pela fiscalização que o Recorrente declarou de ter recebido em 31/12/2009 dividendos na ordem de R\$ 4.605.000,00 pagos pela P8 Participações Societárias Ltda., decorrentes de reversão de patrimônio ocorrida na sociedade Argus Empreendimentos Imobiliários Ltda., optante pelo lucro presumido no período de 2004 a 2010, por ter seu patrimônio representado por ativos a receber da atividade imobiliária que exercia. O regime de reconhecimento de receitas para fins tributários foi o de caixa. Ocorre que, para fins de apuração e distribuição do lucro na contabilidade societária, a empresa adotou o regime de competência.

Como se depreende da leitura do Termo de Verificação Fiscal (1.384/1.429), a fiscalização apontou que a empresa Argus utilizou ambos os regimes de caixa e de competência para determinar o lucro distribuído (competência) e o lucro oferecido à tributação (caixa), conforme trechos do documento mencionado, abaixo transcritos:

“114. Portanto, ao optar pela tributação de suas receitas com base no regime de caixa, a empresa acabou por impactar a apuração de seu lucro com base na escrituração contábil, pois que ambos os elementos a serem comparados, para fins de distribuição de lucros isentos, deveriam ser passíveis de comparação, obtidos segundo as mesmas condicionantes ou, dito de outro modo, obtidos a partir das mesmas receitas tributadas.

115. Assim, não se pode permitir à empresa utilizar-se dos dois regimes de escrituração e reconhecimento de receitas, competência e caixa, simultaneamente, cada um para justificar um fim específico que lhe seja mais favorável. Um para justificar recolhimento de tributos reduzidos, e outro para distribuir lucros isentos elevados. A comparação entre o lucro presumido e o lucro contábil deve guardar coerência.

116. Há, portanto, necessidade de que a demonstração da qual eventualmente resulte lucro superior ao apurado nos critérios de presunção, demonstração essa baseada na escrituração contábil, seja feita coerentemente à opção e ao regime de reconhecimento de receitas adotado pela empresa. Como a comparação deve ser feita a partir da base de cálculo do lucro presumido e esta no caso concreto, foi apurada com base no regime de caixa, não se pode admitir que a empresa utilize demonstrativos contábeis elaborados com base em receitas obtidas mediante regime de competência para demonstrar lucro superior, e assim justificar isenção na distribuição desses lucros aos sócios.

117. Isenção é também um aspecto tributário da movimentação patrimonial pelo lançamento contábil de distribuição (pagamento ou creditamento) de lucros. Portanto, não há como atribuir critérios diferentes para fatos tributários estritamente relacionados, como apuração de resultados e de tributos (realizado por regime de caixa) e isenção na distribuição de lucros (realizado por regime de competência).

...

125. A possibilidade de distribuição de lucros baseados em escrituração contábil, superiores à base do lucro presumido, pressupõe critérios idênticos para ambas as apurações, entenda-se mesmo montante de receitas como ponto de partida, para ambas as metodologias de determinação do lucro. Se as receitas de partida já são diferentes, como se comparar os resultados entre lucro presumido e escrituração contábil?”

Neste ponto, para seguir analisando e tratando das alegações do Recorrente, de forma a fundamentar este voto, passo a transcrever os fundamentos da decisão *a quo*, que por esclarecedores e extenuantes quanto à matéria objeto desta análise, aproveito como razão de decidir:

“Como o contribuinte se contrapõe ao entendimento da Fiscalização, afirmando estarem presentes no caso concreto todos os requisitos para caracterização da hipótese legal de isenção, convém transcrever também o art. 48 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, que esmiúça a norma do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995.

“LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

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

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

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

§ 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."

À primeira vista, a situação fática do fiscalizado parece até se amoldar à hipótese descrita no art. 48 da Instrução supracitada. Afinal, a empresa distribuiu lucros acima do montante do lucro presumido e apresentou escrituração contábil para demonstrar a existência do lucro distribuído.

Contudo, o grande problema é que a empresa, além de optar pelo lucro presumido, optou também pelo reconhecimento de receitas pelo regime de caixa. Por força dessa opção, restou prejudicada a comparação entre o lucro presumido e o lucro contábil da empresa, pois cada um desses valores partiu de uma premissa totalmente diferente: o primeiro foi calculado com base nos valores efetivamente recebidos e o segundo com base apenas na realização de operações, independentemente do ingresso da receita no caixa da empresa.

Decerto que a faculdade de efetuar o reconhecimento de receitas pelo regime de caixa (na medida do recebimento) tem como fundamento jurídico a Instrução Normativa SRF nº 104, de 24 de agosto 1998, cujo artigo 1º dispõe o seguinte:

"Art. 1º A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:

I - emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

II - indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como

receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º Na hipótese deste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

§ 4º O cômputo da receita em período de apuração posterior ao do recebimento sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do imposto e das contribuições com o acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação vigente.”

Observe-se que a Instrução Normativa que previu a possibilidade de adoção do regime de caixa no lucro presumido é posterior à Instrução Normativa SRF nº 93, de 24/12/1997. Assim, é certo que, quando a Instrução Normativa nº 93 estabeleceu que para distribuição de lucros em montante superior ao lucro presumido bastaria que o lucro distribuído fosse apurado em escrituração contábil feita de acordo com a lei comercial, o que se tinha em mente era que a comparação sempre seria feita entre o lucro contábil e o lucro presumido apurados com base no regime de competência, haja vista que esse era o único regime existente naquela época.

Prova disso é o fato de que a própria Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, em seu artigo 36, § 2º, previa expressamente que o lucro presumido deveria ser determinado pelo regime de competência, sem exceções. Veja-se:

“Art. 36. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

...

§ 2º O lucro presumido será determinado pelo regime de competência.”

Portanto, com o advento da Instrução Normativa SRF nº 104, de 1998, a disposição contida no inciso II do § 2º do artigo 48 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, perdeu o sentido, ou no mínimo deve ser olhada com muita cautela, para os casos em que a empresa optante pelo lucro presumido adote o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento (regime de caixa). Ressalte-se também que a interpretação de normas criadas pelo legislador ordinário, a exemplo daquela contida no art 10 da Lei nº 9.249, de 1995, deve ser feita de modo a harmonizar o direito do contribuinte a quem se dirige a isenção com princípios igualmente caros ao Sistema Tributário vigente, dentre os quais destaca-se a razoabilidade e a isonomia.

No presente caso, observa-se que a aplicação pura e simples do artigo 48 da Instrução Normativa nº 93, de 1997, levaria a uma condição extremamente vantajosa para o contribuinte, mas em total desacordo com a razoabilidade e sem o mínimo de consonância com a finalidade da lei que estabelece a isenção para distribuição de lucros. Nesse ponto, convém lembrar o Trabalho Fiscal quando busca alicerce na intenção da lei, qual seja, isentar

a distribuição de lucros justamente porque se trata de valores já tributados na pessoa jurídica (itens 126 a 129 do Termo de Verificação Fiscal):

“126. A própria intenção do art. 10 da Lei n. 9.249, de 1995 (reproduzido pelo inciso XXIX do art. 39 do RIR/99), ao prever isenção aos beneficiários na distribuição de lucros, era que, uma vez tais lucros decorrendo de receitas já tributadas na pessoa jurídica, não deveria haver nova tributação nos sócios, pessoas físicas ou jurídicas, beneficiários desses lucros na distribuição.

127. A Exposição de Motivos da citada Lei n. 9.249, de 1995 (EM n. 325/MF, de 31 de agosto de 1995, anexa), base da isenção, assim consigna em seu item 12:

“12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa, e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. (destaques nossos)”

128. Resta clara a proposta da Lei de isentar os rendimentos aos beneficiários com a tributação exclusivamente na pessoa jurídica. De outro modo, não haveria que se falar em integração. Não haveria que se falar em tributar exclusivamente na pessoa jurídica pagadora.

129. Assim, não tendo sido o lucro cindido da ARGUS para a P8, e por esta distribuído, previamente tributado na pessoa jurídica cindida ARGUS ou na distribuidora P8, não há como se entender pela isenção desses recebimentos nos beneficiários. Tais montantes recebidos, excedentes aos que foram previamente tributados, seriam sim tributáveis nos sócios beneficiados, termos do inciso II do §2º e §4º, todos do art. 48 da Instrução Normativa SRF n. 93, de 1997. (...)

Assim, não vejo nenhum equívoco na argumentação da Autoridade Fiscal.

A isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95 teve sim por objetivo excluir da tributação o lucro distribuído que já foi objeto de tributação na pessoa jurídica, visando à completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica e evitando a tributação da mesma riqueza duas vezes, sendo essa finalidade um elemento relevante para a interpretação da norma.

Relembre-se que a finalidade maior do Direito Tributário, na qualidade de ramo do Direito Público, é suprir o Erário para custeio do interesse e necessidades coletivas com a menor interferência possível na economia, seja para prejudicar ou privilegiar.

Portanto, a empresa que opta pelo reconhecimento de receitas pelo regime de caixa não pode se valer da escrituração contábil feita segundo o regime de competência para apurar os lucros a serem distribuídos com isenção. Entender de maneira diversa seria admitir a isenção para a distribuição de um lucro que não foi tributado previamente na pessoa jurídica, homenagear o tratamento não isonômico entre contribuintes e avalizar uma forma privilegiada de tributar e distribuir lucros, situação que, certamente, não foi pretendida pelo Legislador pelo que indica trecho da exposição de motivos que tomamos de empréstimo da impugnação:

“2. A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica. ...”

Interessante notar que a situação é bem diferente quando a empresa é optante pelo lucro presumido e adota o regime de competência para o reconhecimento de receitas. Nesse caso, se o lucro apurado na escrituração contábil é superior ao lucro presumido, pode ser distribuído com isenção, pois tanto um como outro estarão sendo apurados com base no regime de competência, ou seja, a receita que serviu de base para apuração do lucro na contabilidade também servirá de base para determinação da base de cálculo dos tributos devidos pela empresa.

(...)

Outro ponto que se mostra desfavorável à pretensão do impugnante é o fato de que a empresa da qual provêm os lucros, embora tenha adotado o regime de caixa para apuração do lucro presumido, não manteve contas específicas em sua contabilidade para controlar os valores efetivamente recebidos como exigem o §1º do art. 1º da Instrução Normativa nº 104, de 1998, e art. 85 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e esse fato foi expressamente abordado pela fiscalização nos itens 121-124 do Termo de Verificação Fiscal:

“121. O fato de utilizar-se ora o regime de caixa, ora o de competência, à medida do que se apresenta mais favorável à empresa no momento ou situação, traz ainda outras implicações. A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido, e que tenha adotado regime de caixa, deve observar as regras de controle e escrituração nos termos do art. 85 da IN/SRF n. 247, de 2002, especialmente seu §1º:

“Opção por Regime de Caixa

Art. 85. A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido, que tenha adotado o regime de caixa na forma do disposto no art. 14, deverá:

I – emitir documento fiscal idôneo, quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço; e

II – indicar, no livro Caixa, em registro individualizado, o documento fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicado o documento fiscal a que corresponder o recebimento.”

122. Verifica-se que, o fato da empresa manter escrituração contábil, na forma da legislação comercial, não a autoriza a distribuir seus lucros assim apurados com isenção, mas sim a segregar seus recebimentos pelo regime de caixa em conta específica, para fins de

determinação exatamente desse eventual lucro passível de isenção na distribuição.

123. A empresa foi então intimada mediante TDF 033/2012, em seu item 04, a comprovar o atendimento §1º do art. 85 da IN/SRF n. 247, de 2002, demonstrando a apuração de seu lucro pelo regime de caixa, com base em sua escrituração contábil apresentada. Como resposta, simplesmente alega que “... a empresa atende a todas as exigências compreendidas no conteúdo do art. 85 da IN/SRF n. 247 de 2002, especialmente em seu §1º.”

124. Em fato, não se observam nos Livros Diário e Razão apresentados, contas específicas nas quais sejam controlados os efetivos recebimentos de suas receitas, face o respectivo documento fiscal. A contabilidade está sim, estruturada apenas para as contas versadas ao regime de competência, não se prestando, portanto, a demonstrar que seu lucro efetivo é superior ao seu lucro presumido. Isto porque tal escrituração foi realizada exclusivamente com base no regime de competência, e seu lucro presumido foi apurado com base no regime de caixa. Critérios distintos, alternativos, não simultâneos, não passíveis de serem comparados para o fim de avaliação do lucro a ser distribuído com isenção.”

*Ora, sabendo-se que o reconhecimento de receitas pelo regime de caixa é exceção atribuída legalmente em virtude do objeto social da pessoa jurídica, deve esta ser exercida segundo as exigências dispostas nos atos legais pertinentes, ainda mais quando tem função tão precípua como apurar o lucro passível de distribuição sem incidência tributária. **Reconhece-se que o impugnante tenta comprovar o preenchimento deste requisito acostando os anexos intitulados DOC 2, 3 e 4 (fls 92-177). Todavia nota-se que tais documentos representam uma amostragem dos fatos contábeis ocorridos nos anos correspondentes e, ademais, não se observa no plano de contas apenso a existência da conta específica criada com fito de segregar os recebimentos pelo regime de caixa.***

O contribuinte critica ainda a base legal do Auto de Infração, em especial o art. 3º, § 4º da Lei nº 7.713/98, o art. 3º da Lei nº 9.250/95, os art. 37, 83 e 662 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), bem como art. 48, § 4º da IN SRF nº 93, de 1997, afirmando que o único dispositivo legal específico para lastrear a autuação não foi citado, qual seja, art. 55 do RIR/99.

Concordo que os dispositivos citados realmente tratam de maneira genérica da incidência do imposto de renda, mas são totalmente aplicáveis ao caso, haja vista que a isenção prevista no art. 10 da Lei 9.249/95 restou afastada.

Obviamente, os dispositivos em questão não foram determinantes para que se desse o afastamento da isenção, mas são eles que estabelecem a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos recebidos pelo contribuinte. A isenção foi afastada pela argumentação acima analisada e a aplicação do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1998, c/c art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995, e dos arts. 37, 83 e 662 do RIR/99, é mera consequência da inaplicabilidade da isenção.

Para reforçar tudo o que já foi dito até agora, vale lembrar o disposto no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, de 28 de dezembro de 2005:

“Artigo único. A pessoa jurídica que comprar imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, deverá observar o disposto nos arts. 27 a 29 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 30 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, não se aplicando, para fins tributários, as disposições contidas nas NBC T 10.5 – Entidades Imobiliárias, aprovadas pela Resolução nº 936, de 16 de maio de 2003, do Conselho Federal de Contabilidade.”

Esse Ato Declaratório Interpretativo, mencionado pela autoridade lançadora no item 137 do Termo de Verificação Fiscal, é claro ao afirmar que as regras constantes das normas contábeis relacionadas às empresas que exercem atividade de compra e venda de imóveis, incorporação imobiliária e loteamento de terrenos (o que é o caso da ARGUS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA) não se aplicam para fins tributários.

Como se pode perceber, o ato declaratório em tela não limitou a abrangência de seu enunciado, de modo que se aplica a todo e qualquer fim tributário, ou seja, as normas contábeis relativas às entidades imobiliárias devem ser afastadas não apenas para fins de determinação da base de cálculo de tributos, mas também para determinação de rendimentos isentos, pois isso também configura um dos aspectos da tributação. Portanto, no caso ora analisado, os lucros apurados pela empresa com base naquelas normas contábeis (regime de competência) não podem servir de justificativa para a isenção de valores distribuídos aos seus sócios.

Ainda que houvesse imperfeição na capitulação legal externada pelo Autuante, é preciso relembrar que o acusado se defende do fato, ou seja, do conjunto de circunstâncias ou acontecimentos que firmaram a convicção do autuante sobre a necessidade do lançamento, os quais devem ser externados da maneira mais detalhada e inteligível possível, haja vista a natureza de ato administrativo plenamente vinculado do lançamento, bem como para possibilitar o pleno exercício do direito ao contraditório e ampla defesa, constitucionalmente garantidos em fase de impugnação, e isto está presente nos autos em tela.

(...)

No tocante à afirmação de que dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) carecem de base legal, torna-se oportuno dizer que, de acordo com o art. 7º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, o julgador deve observar as normas legais e regulamentares, bem como o entendimento da Receita Federal do Brasil expresso em atos tributários e aduaneiros, enquanto estas se mantenham vigentes, inexistindo discricionariedade possível que albergue o afastamento do ditame normativo.

Quanto à alegação de que seria aplicável também a norma de isenção prevista no art. 3º, § 2º, da Lei nº 8.849/94, a qual se refere ao aumento de capital social realizado mediante incorporação de lucros ou reservas, entendo que são aplicáveis as mesmas objeções apontadas acima. O aumento do capital social mediante a incorporação de lucros praticamente equivale à distribuição de lucros, haja vista que tem como efeito prático o aumento do

patrimônio dos sócios. É como se houvesse distribuição de lucros e a sua imediata reaplicação na própria pessoa jurídica.

Por isso, a lógica da isenção para o aumento de capital mediante incorporação de lucros é a mesma da isenção da distribuição de lucros, mostrando-se incabível a pretensão da contribuinte, pois os lucros utilizados para aumento do capital foram apurados a partir de receitas contabilizadas pelo regime de competência – receitas estas que em grande parte ainda nem foram recebidas efetivamente – em total disparidade com a efetiva disponibilidade da empresa, cujos valores efetivamente recebidos eram significativamente inferiores ao lucro contábil apurado.

Ante o exposto, entendo que está correto o lançamento efetuado pela autoridade fiscal, devendo ser mantida a exigência do imposto de renda incidente sobre os valores recebidos pelo contribuinte a título de lucro distribuído excedentes ao lucro presumido no montante de R\$ 3.352.546,07.”

(grifei)

do CARF.

A respeito do tema AC nº 2202003.018 da 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Sec

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2010

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO COM APURAÇÃO DE RECEITAS PELO REGIME DE CAIXA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO. INEXISTÊNCIA DE COMPARABILIDADE No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, a parcela dos lucros que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os tributos a que estiver sujeita a pessoa jurídica, sofrerá tributação, se a empresa não possuir escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que demonstre 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. Uma vez que o critério de contabilização comercial é o regime de competência e seu lucro presumido foi apurado com base no regime de caixa, estamos diante de critérios distintos, alternativos, não simultâneos, não passíveis de serem comparados para o fim de avaliação do lucro a ser distribuído com isenção. Recurso negado.

Urge registrar a incongruência dos critérios utilizados para determinação do lucro distribuído pela empresa (apurado por meio de escrituração contábil, utilizando o regime de competência) e para determinação do lucro que serviu de base de cálculo para os impostos e contribuições (apurado com reconhecimento de receitas pelo regime de caixa) é o que se apura no relatório fiscal (Fls. 1.403):

122. Verifica-se que, o fato da empresa manter escrituração contábil, na forma da legislação comercial, não a autoriza a distribuir seus lucros assim apurados com isenção, mas sim a segregar seus recebimentos pelo regime de caixa em conta específica, para fins de determinação exatamente desse eventual lucro passível de isenção na distribuição.

123. A empresa foi então intimada mediante TDF 033/2012, em seu item 04, a comprovar o atendimento §1o. do art. 85 da IN/SRF n. 247, de 2002, demonstrando a apuração de seu lucro pelo regime de caixa, com base em sua escrituração contábil apresentada. Como resposta, simplesmente alega que “... a empresa atende a todas as exigências compreendidas no conteúdo do art. 85 da IN/SRF n. 247 de 2002, especialmente em seu §1o.”

124. Em fato, não se observam nos Livros Diário e Razão apresentados, contas específicas nas quais sejam controlados os efetivos recebimentos de suas receitas, face o respectivo documento fiscal. A contabilidade está sim, estruturada apenas para as contas versadas ao regime de competência, não se prestando, portanto, a demonstrar que seu lucro efetivo é superior ao seu lucro presumido. Isto porque tal escrituração foi realizada exclusivamente com base no regime de competência, e seu lucro presumido foi apurado com base no regime de caixa. Critérios distintos, alternativos, não simultâneos, não passíveis de serem comparados para o fim de avaliação do lucro a ser distribuído com isenção.

125. A possibilidade de distribuição de lucros baseados em escrituração contábil, superiores à base do lucro presumido, pressupõe critérios idênticos para ambas as apurações, entenda-se mesmo montante de receitas como ponto de partida, para ambas as metodologias de determinação do lucro. Se as receitas de partida já são diferentes, como se comparar os resultados entre lucro presumido e escrituração contábil?

126. A própria intenção do art. 10 da Lei n. 9.249, de 1995 (reproduzido pelo inciso XXIX do art. 39 do RIR/99), ao prever isenção aos beneficiários na distribuição de lucros, era que, uma vez tais lucros decorrendo de receitas já tributadas na pessoa jurídica, não deveria haver nova tributação nos sócios, pessoas físicas ou jurídicas, beneficiários desses lucros na distribuição.

O procedimento adotado pelo contribuinte fiscalizado é incompatível, pois utiliza dois regimes contábeis distintos, um mais favorável para a tributação e outro para a assegurar que os lucros distribuídos evidentemente sejam apurados com base em receitas que não serviram de base para apuração dos tributos devidos pela pessoa jurídica.

Cabe destacar que a fiscalização destacou que embora se adote o regime de caixa para apuração do lucro presumido, a empresa fiscalizado não mantém contas específicas em sua contabilidade para controlar os valores efetivamente recebidos. O que em última instância revelaria também um descumprimento das obrigações contábeis.

Como se pode perceber, as fundamentações e esclarecimentos constantes da decisão *a quo* foram claros e extenuantes quanto à matéria analisada nesse tópico, que

desnaturam as alegações do Recorrente e, por assim ser, passam a fundamentar este voto e nego provimento nesse tópico.

Ganho de Capital – Incorporação de Ações

Neste tópico, sustenta o Recorrente a inaplicabilidade do artigo 23 da Lei 9.249/1995 à incorporação de ações, pois apesar do § 1º do artigo 252 da Lei nº 6.404/1976 afirmar que a sociedade incorporadora das ações deve autorizar o aumento de capital, esta operação não deve ser confundida com a integralização de capital social a que alude o artigo 23 da Lei nº 9.249/1995.

Alega que a decisão recorrida confunde o momento da ocorrência do fato gerador do ganho de capital com o momento em que o tributo deve ser recolhido. Aduz que não nega a ocorrência do fato gerador, mas sim a inoccorrência de obrigação de recolhimento de imposto, diante da substituição (incorporação) de ações.

Neste ponto, entendo não prosperarem as alegações do Recorrente, pois conforme se verá adiante, a operação de incorporação de ações consiste em espécie de alienação tributada pelo IR a título de Ganho de Capital. Vejamos.

A operação *sub judice* se encontra pormenorizadamente no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 1.411/1.426, cujos trechos primordiais se transcreve abaixo:

“D- GANHO DE CAPITAL

Incorporação de ações da EVORA pela CSD

Ano-calendário 2010

Alienação em sentido amplo

Valor das ações alienadas superior ao valor informado na declaração de bens

Disponibilização jurídica/econômica e ganho patrimonial

185. Consta na DAA do contribuinte, ano-calendário 2010, quadro Rendimentos Sujeitos à Tributação Exclusiva/Definitiva, valor de R\$ 104.231.657,00 (cento e quatro milhões, duzentos e trinta e um mil, seiscentos e cinquenta e sete reais) consignado sob informação “DIFERENCA NA SUBSTITUICAO DE ACOES EVORA / CSD”.

(...)

187. O contribuinte alega, portanto, ter havido uma mera substituição de ações da EVORA por ações da CSD. Ou seja, FRANCISCO cede o total das ações da EVORA, todas de sua titularidade, à CSD, tornando-se aquela uma subsidiária integral desta. Em contrapartida, ou como se alega, “em substituição às ações cedidas”, a CSD entrega a FRANCISCO novas ações da companhia, integralizadas com as ações da EVORA cedidas. Tal operação ocorreu em fevereiro de 2010. Em momento posterior, julho de 2010, a CSD realiza a incorporação da EVORA, com a consequente extinção da empresa incorporada.

(...)

Da incorporação de ações

190. Segundo descrito tanto por FRANCISCO quanto pela empresa CSD, face os documentos apresentados, tem-se que a operação realizada se caracteriza como uma incorporação de ações.

191. Essa operação é uma maneira de se transformar uma sociedade por ações em subsidiária integral de outra sociedade por ações, convertendo-a em sociedade de um único sócio.

192. Nos termos do § 2o. do copiado art. 251, a conversão de uma sociedade anônima em subsidiária integral de outra companhia brasileira, deve ser feita observando-se o previsto no art. 252 da mesma Lei n. 6.404, de 1976:

“Art. 252. A incorporação de todas as ações do capital social ao patrimônio de outra companhia brasileira, para convertê-la em subsidiária integral, será submetida à deliberação da assembléia-geral das duas companhias mediante protocolo e justificação, nos termos dos artigos 224 e 225.

§ 1º A assembléia-geral da companhia incorporadora, se aprovar a operação, deverá autorizar o aumento do capital, a ser realizado com as ações a serem incorporadas e nomear os peritos que as avaliarão; os acionistas não terão direito de preferência para subscrever o aumento de capital, mas os dissidentes poderão retirar-se da companhia, observado o disposto no art. 137, II, mediante o reembolso do valor de suas ações, nos termos do art. 230. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 2º A assembléia-geral da companhia cujas ações houverem de ser incorporadas somente poderá aprovar a operação pelo voto de metade, no mínimo, das ações com direito a voto, e se a aprovar, autorizará a diretoria a subscrever o aumento do capital da incorporadora, por conta dos seus acionistas; os dissidentes da deliberação terão direito de retirar-se da companhia, observado o disposto no art. 137, II, mediante o reembolso do valor de suas ações, nos termos do art. 230. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 3º Aprovado o laudo de avaliação pela assembléia-geral da incorporadora, efetivar-se-á a incorporação e os titulares das ações incorporadas receberão diretamente da incorporadora as ações que lhes couberem.

§ 4o A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de incorporação de ações que envolvam companhia aberta. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”

193. Em resumo aos textos legais copiados, destacam-se algumas das regras de conversão de uma sociedade em subsidiária integral de outra:

- a operação deve ser aprovada em Assembléia-Geral (AG) das duas companhias envolvidas;*
- as duas AG deliberam com base em protocolo e justificação (documento que assenta as condições da operação, e o interesse das duas sociedades na celebração do negócio)⁵²;*

- AG da incorporadora das ações deve autorizar o aumento de seu capital a ser realizado com as ações a serem incorporadas; nomear peritos para avaliá-las e aprovar o laudo pericial⁵³;
- AG da sociedade cujas ações serão incorporadas deve aprovar a operação por maioria das ações com direito a voto, autorizando a diretoria a subscrever o aumento de capital da incorporadora⁵⁴;
- é dado o direito aos dissidentes de se retirarem da companhia que se tornará subsidiária integral, mediante o recebimento do valor de suas ações;
- os titulares das ações incorporadas recebem suas ações diretamente da incorporadora.

194. Resta claro que a incorporação de ações não se confunde com o instituto da incorporação de companhias. Em que pese a similaridade das denominações, os institutos produzem consequências jurídicas distintas e particulares, dentre as quais destacam-se os efeitos sobre o patrimônio das empresas: na incorporação de sociedades, o patrimônio da sociedade incorporada passa a integrar o patrimônio da sociedade incorporadora, ao passo que, na incorporação de ações, não há extinção da empresa. Na incorporação de ações muda-se a composição societária da subsidiária integral, mas sua personalidade jurídica, seus direitos e deveres e seu patrimônio mantêm-se intactos.

195. Trata-se de operação que propicia a concentração empresarial sem que se tenha de negociar a aquisição de participações societárias com cada um dos sócios. Realiza-se sob a condição de observar rito peculiar. Por subverter as regras usuais de integralização de capital e de alienação de ações, a incorporação de ações exige a manifestação de ambas as sociedades, que deliberam sobre a operação em respectivas Assembléias-Gerais. Para os sócios que deliberam pelo aumento de capital, a decisão implica perda do direito de preferência na integralização; para os sócios que integralizam capital com suas ações, a decisão majoritária de autorizar a diretoria a transferi-las implica a necessidade de cada um optar entre aderir à vontade social ou exercer seu direito de retirada. Os sócios perdem o poder de fixar o preço de suas ações individualmente, mas não são vítimas de negociação feita à sua revelia. O ingresso em uma sociedade acarreta a aceitação das regras vigentes que a regem, o que pressupõe acatar as decisões societárias regulares, tanto as dos seus administradores, no uso dos seus poderes de representação, como as resultantes de deliberação de sócios votantes em assembléias, as quais indubitavelmente influenciam no valor das ações.

(...)

197. Para o caso concreto sob análise, a incorporada EVORA se constituía à época como sociedade unipessoal, sendo FRANCISCO seu único sócio. Sua vontade pessoal, majoritária pois que única na sociedade EVORA, se confunde com a própria deliberação da sociedade, embora pessoas distintas. Não se pode, assim, sequer aventar que a operação se realizou à margem da vontade de FRANCISCO, pois que este votou na AG, aprovou o Laudo de Avaliação, a Justificação da Incorporação, a incorporação das ações pela CSD, entregou suas ações da EVORA e recebeu as ações da

CSD. Na incorporadora CSD, passou a ser o acionista majoritário, com 49,9977% das ações. Eventualmente somadas sua participação à de sua mãe Deolinda Brioli Nogaroli, com 0,0023% das ações, lhes daria deter 50,00% do capital. Portanto, difícil sustentar-se uma eventual tese de que a incorporação das ações foi realizada à revelia de vontade dos sócios, fruto apenas de negociação ocorrida entre empresas.

Da incidência de imposto de renda na incorporação de ações

198. Do instituto da incorporação de ações acima descrito, tem-se claro que a operação realizada não pode ser entendida à luz de uma mera substituição sem efeitos tributários, de ações da CSD (à época denominada Companhia Sulamericana de Comercialização - CSC), por ações da EVORA e do então Supermercados Cidade Canção (SCC). Isto porque a relação de troca utilizada baseou-se no valor econômico das empresas cujas ações foram cedidas (ou valor de mercado, conforme citado na resposta do FRANCISCO ao TIF 017/2012).

199. De fato, e analisando-se especificamente a parcela relativa a FRANCISCO, a CSD emitiu 110.857.657 (cento e dez milhões, oitocentos e cinquenta e sete mil, seiscentos e cinquenta e sete) ações ao preço unitário de R\$ 1,00 (um real), as quais foram integralizadas com 6.626.000 (seis milhões, seiscentos e vinte e seis mil) ações da EVORA, avaliadas, aceitas e recebidas pela CSD ao preço unitário aproximado de R\$ 16,73 (dezesseis reais, e setenta e três centavos) por ação. O beneficiário desta operação foi FRANCISCO, ora fiscalizado, pois que cedente da titularidade das ações da EVORA, e recebedor da parcela de 110.857.657 (cento e dez milhões, oitocentos e cinquenta e sete mil, seiscentos e cinquenta e sete) ações da CSD.

200. Destaca-se que o valor unitário de cada ação da EVORA em R\$ 16,73 (dezesseis reais, e setenta e três centavos) utilizada na integralização das ações recebidas ou subscritas na CSD (valor esse aceito pelas partes como valor econômico, ou valor de mercado da empresa EVORA), era superior ao valor patrimonial das mesmas ações, apurado pela empresa de consultoria contratada em R\$ 1,58 (um real e cinquenta e oito centavos) por ação. Essa diferença gerou um ágio⁵⁶ na aquisição dessas ações, contabilizado pela CSD, com possibilidade de amortização nos termos da legislação aplicável, e redução dos efetivos tributos federais a serem eventualmente apurados.

(...)

202. Portanto, contabilizando e apropriando-se do ágio, a empresa CSD considerou-se efetivamente onerada no valor de R\$ 110.857.657,00 (cento e dez milhões, oitocentos e cinquenta e sete mil, seiscentos e cinquenta e sete reais), relativamente às ações da EVORA.

203. Em movimento seguinte, FRANCISCO utiliza esse montante de R\$ 110.857.657,00 (cento e dez milhões, oitocentos e cinquenta e sete mil, seiscentos e cinquenta e sete reais) representativo das ações recebidas da CSD para, acrescido a R\$ 215.000,00 (duzentos e quinze mil reais) em moeda corrente, integralizar à vista 111.072,657 (cento e onze mil, setenta e duas, seiscentos e cinquenta e sete milésimos) quotas do Fundo de Investimento em Participações DVA CNPJ 09.172.825/0001-68 (doravante FUNDO DVA), administrado pelo Banco Modal S.A. CNPJ

30.723.886/0001-62, com sede na cidade do Rio de Janeiro. Nos termos do Boletim de Subscrição de Cotas n. 01, apresentado por FRANCISCO57 e confirmado pelo Banco MODAL58, o valor unitário de cada quota se fazia em R\$ 1.000,00 (um mil reais), totalizando um patrimônio em quotas, de titularidade de FRANCISCO, em R\$ 111.072.657,00 (cento e onze milhões, setenta e dois mil, seiscentos e cinquenta e sete reais).

204. O mesmo FRANCISCO, em sua DAA ano-calendário 2010, quadro Declaração de Bens e Diretos, informa possuir “COTAS NO FIP DVA - CNPJ 09.172.825/0001-68”, situação em 31/12/2009 R\$ 0,00 e situação em 31/12/2010 R\$ 111.072.657,00 (cento e onze milhões, setenta e dois mil, seiscentos e cinquenta e sete reais).

205. Adicionalmente, tem-se o Livro Registro de Ações Nominativas n. 01 da CSD, consignando que FRANCISCO integralizou em 26/02/2010 quantidade de 110.857.657 (cento e dez milhões, oitocentos e cinquenta e sete mil, seiscentos e cinquenta e sete) ações da CSD ao valor realizado de R\$ 110.857.657,00 (cento e dez milhões, oitocentos e cinquenta e sete mil, seiscentos e cinquenta e sete reais). Consta ainda, no mesmo Livro, à mesma data 26/02/2010, transferência do total dessas ações de FRANCISCO com aquisição por parte do FUNDO DVA.”

Após transcrever pormenorizadamente a operação que deu fundamento ao lançamento sob o título de IR sob ganho de capital, passa-se a analisar a legislação tributária relacionada ao tema.

Conforme determina o § 3º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88, incide imposto de renda sobre o ganho de capital decorrente de operação de alienação a qualquer título, na forma adiante:

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

(...)

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.”

Pela leitura do dispositivo legal transcrito, se percebe que a legislação tributária dispôs da alienação em sentido *lato*, de qualquer título, bens, direitos, cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, vindo por nomear exemplos.

No caso, facilmente se entende que a incorporação de ações da empresa Évora, de titularidade inicial do Recorrente, pela empresa CSD, tratou-se perfeitamente de uma alienação para a empresa CSD, que, em seguida, extinguiu tais papéis, os substituindo por ações novas de sua emissão.

Edmar Oliveira Andrade Filho, in Imposto de de Renda das Empresas, São Paulo, Ed. Atlas, p. 461/462, considera que a incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo e posiciona-se favoravelmente a incidência de imposto de renda sobre ganho de capital quando a subscrição realizar-se por valor superior ao valor contábil:

"No campo tributário, existem algumas controvérsias da eventual tributação do ganho de capital eventualmente apurado por ocasião da "troca" de ações ou quotas nos casos de incorporação de ações regidas pelo artigo 252 da Lei nº 6.404/76.

Sob a perspectiva daquele que realiza da "troca" das ações ou quotas, há substituição de investimento que pode acarretar ou não a apuração de ganho ou perda de capital; tudo fica a depender do valor a ser atribuído à operação, se maior ou menor que o valor contábil do investimento primitivo, que é substituído por outro.

Esta operação pode ser qualificada como sendo passível de produzir uma alienação ou uma liquidação do investimento. A incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo; com efeito, o detentor das ações ou quotas as entrega sob a forma de conferência de bens para subscrição de capital e recebe ações ou quotas da sociedade que teve o seu capital aumentado e que passou a ser a única acionista da sociedade convertida em subsidiária integral. Todavia, não se pode olvidar que o fenômeno possui afinidade funcional com a liquidação de investimento por incorporação de sociedade nos termos do artigo 227 da Lei nº 6.404/76; de fato, o investimento na antiga sociedade (aquela que se tornou a subsidiária integral) deixa de existir em razão do cancelamento das antigas ações ou quotas que são substituídas por ações da controladora (única acionista ou quotista) da subsidiária integral.

Os negócios jurídicos que compõem o instituto da incorporação de ações ocorrem em razão de manifesta deliberação dos sócios ou acionistas das sociedades envolvidas mediante assembleias, nos termos do artigo 252 da Lei nº 6.404/76; portanto, são os acionistas que determinam os valores pelas quais as operações serão realizadas (observadas as prescrições legais tendentes a proteger acionistas minoritários) de modo que se a operação de subscrição realizar-se por valor superior ao valor contábil haverá apuração de ganho de capital tributável(..)"

Este entendimento, aliás, é pacificado neste Egrégio CARF, conforme abaixo demonstrado:

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

Ano-calendário: 2010

GANHO DE CAPITAL. INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. FATO GERADOR. MOMENTO.

Na operação de incorporação de ações, a transferência das ações para o capital social da companhia incorporadora caracteriza alienação em sentido

amplo. A diferença positiva entre o preço efetivo da operação e o respectivo custo de aquisição das ações constitui ganho de capital passível de tributação pelo imposto sobre a renda. Há efetiva realização de renda no momento em que a pessoa física recebe as novas participações emitidas pela companhia incorporadora, tornando-se proprietário das ações.” (Ac. 2401-004.822. Segunda Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Rel. Miriam Denise Xavier Lazarini. Sessão: 11/05/2017)

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

Exercício: 2010

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. OCORRÊNCIA DE ALIENAÇÃO. EXISTÊNCIA.

DE EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

A operação de incorporação é uma sub-rogação, no patrimônio do acionista, das ações de uma empresa pelas ações de outra empresa. Tal operação, ao gerar benefício para o contribuinte por qualquer forma, atrai a incidência do imposto sobre a renda da pessoa física, nos termos dos parágrafos 3º e 4º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88.” (Ac. 2201-003.254. Segunda Seção de Julgamento. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Rel. Miriam Denise Xavier Lazarini. Sessão: 12/07/2016)

Acórdão 9202-00.663, da 2a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CARF, a saber:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA, IRPF
Exercício: 2005, OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES -
GANHO DE CAPITAL.

As operações que importem alienação a qualquer título, de bens e direitos, estão sujeitos a apuração do ganho de capital. A incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo. O sujeito passivo transferiu ações, por incorporação de ações, para outra empresa a título de subscrição e integralização das ações que compõem seu capital, pelo valor de mercado. A diferença a maior entre o valor de mercado e o valor constante na declaração de bens deve ser tributada como ganho de capital. Recurso especial provido.

Diante do exposto, entendo por negar provimento ao recurso neste ponto.

Acréscimo Patrimonial a Descoberto

O Recorrente pleiteia a consideração, como origem, do valor de R\$ 15.701,42, decorrente da variação do saldo negativo mantido no Banco Bradesco entre dezembro de 2009 e março de 2010. Afirma que, se o valor quanto requerido for considerado,

haverá alteração na suposta omissão de rendimento, pois neste mês o Fiscal apontou R\$ 26.828,93 negativos.

Quanto à alegação de existência de saldo no valor de R\$ 285.706,96 no ano de 2009 e não utilizado no ano de 2010, sustenta que não é o fato de a informação ser prestada na DIRPF que faz com que determinado recurso possa ser utilizado no demonstrativo de fluxo de caixa, mas sim a existência do recurso disponível para gasto.

Ainda, aduz que, ao contrário do que afirma a decisão recorrida, existe prova da efetividade das operações a ele vinculadas. Para tanto, basta checar que os recursos recebidos em Dezembro estão registrados como empréstimo ao Recorrente na contabilidade da empresa Évora, da qual era sócio, o que comprova a origem do recurso. Esclarece que aludido empréstimo foi pago, anos depois, como faz prova a questão 4 do PDF de fls. 557/560 e contrato de assunção de dívida juntados às fls. 324 e seguintes. Afirma que esses valores foram recebidos no final do ano de 2009, dias 18 e 28, respectivamente, sendo presumível que o Recorrente os tenha gasto no ano de 2010 e não no ano de 2009, como pretende fazer crer a fiscalização.

Previamente à análise dos argumentos colocados pelo Recorrente, mister se faz trazer à baila a legislação tributária que trata da situação denominada “Acréscimo Patrimonial a Descoberto”.

O § 1º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88 dispõe sobre o conceito de rendimento bruto, na forma abaixo trazida:

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

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.”

A modalidade de tributação ora tratada foi disposta, mais especificamente, no inciso XIII do artigo 55 e nos artigos 806 e 807 do RIR/99, conforme abaixo:

“Art. 55. São também tributáveis:

(...)

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;”

“Origem dos Recursos

Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio.

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo

teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.”

Colocada a legislação competente, é imperioso colacionar a este voto, e adotar como razão de decidir, as fundamentações descritas na decisão de piso, diante da sua clareza e esgotamento do tema em análise, senão vejamos:

“Desta feita, induz-se que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos legalmente estabelecida, diferentemente do que pensa o recorrente, cabendo à autoridade lançadora apenas desvelar o desequilíbrio entre as aplicações de recursos e os rendimentos declarados de diferentes naturezas. Nenhuma outra prova a lei exige da autoridade administrativa.

Importa também enfatizar que tal presunção encontra explicação lógica no fato de que ninguém adquire um bem, empresta dinheiro ou paga alguém, ou seja, realiza uma aplicação de valor, sem que tenha recursos para isso ou os tome emprestado de terceiros.

Assim, cabe ao impugnante concorrer para provar, de maneira robusta, a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo da pretensão fiscal, mediante apresentação de documentos hábeis e idôneos a atestarem a não ocorrência do incremento patrimonial (ou mesmo, o decréscimo deste) ou a existência de origem suficiente a suportá-lo dentre rendimentos tributados de maneira exclusiva/definitiva, isentos ou não-tributáveis.

Dito isto, passo a analisar os pontos especificamente solicitados pelo impugnante.

a) Saldos negativos em conta-corrente

O contribuinte solicita que seja considerado como origem o saldo negativo mantido em conta do Banco Bradesco, no montante de -R\$100.367,52 em março de 2010, enquanto a Fiscalização considerou aquele verificado em 31/12/2009 (-R\$ 84.666,10), extraído da Declaração de Ajuste Anual do contribuinte. Apensa aos autos extrato bancário mensal à fl. 1651.

Realmente consta do Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial, no Campo b - Dispêndios/aplicações - item 10.2 - linha referente a julho/2010 (mês da quitação), o saldo devedor mantido naquela instituição bancária no montante de R\$ 84.666,10 (fl 1445).

Porém, urge reproduzir as motivações que levaram o Autuante a considerar aquele montante naquela ocasião no fluxo. Senão vejamos:

Quanto ao saldo devedor no Banco Bradesco Ag 3475 C/C 9-4, o contribuinte apresenta cópia de extrato bancário demonstrando depósito de R\$ 85.000,00 realizado pela empresa ARGUS, em 21/07/2010 (ANEXO VI de sua resposta em atendimento ao TIF 009/2013), complementando: “Para fins de preenchimento do Fluxo foi considerado pelo Contribuinte que o saldo negativo do final de 2009 foi repostado em julho de 2010 e não em janeiro como havia sido considerado no Demonstrativo 008/2013.”

Não havendo óbice ao alegado, face a documentação acostada pelo contribuinte, assume-se, para fins de análise de sua evolução patrimonial,

que o saldo negativo no bando Bradesco, conta e agência indicados, foi efetivamente reposto em julho/2010, sendo nesse mês um dispêndio ou aplicação de recursos do contribuinte.

Patente, portanto, que a consideração do saldo negativo em julho de 2010 como R\$ 84.666,10 decorreu de atendimento a pleito formulado pelo próprio contribuinte, devidamente sustentado, não só pelo extrato bancário, como também pela prova de reposição deste débito em julho de 2010, via depósito realizado pela empresa ARGUS.

Já em fase de impugnação, o contribuinte pretende desqualificar o Trabalho Fiscal lastreado em suas próprias alegações ao desamparo de qualquer comprovação de pagamento dos R\$ 15.701,42 que pleiteia como origem.

Diga-se de passagem que a consideração deste valor em julho de 2010 em nada alteraria a situação do contribuinte, visto que os acréscimos patrimoniais verificados ocorreram em meses anteriores (fevereiro e março de 2010).

Logo, não encontro respaldo para mudanças no lançamento efetuado.

b) Desconto simplificado

Aduz o impugnante que o fiscal considerou como tributável o valor do desconto simplificado, criando ficção jurídica a descoberto de previsão legal. Alega que a verba citada não constitui desembolso efetivo, mas simples abatimento da base de cálculo.

Nos termos do art 7º da Lei nº 9.250, de 1995, a pessoa física deverá apurar o saldo de imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, mediante apresentação da Declaração de Ajuste Anual em modelo aprovado por este órgão. Atualmente se contempla dois modelos para cumprimento desta obrigação, a saber, modelo completo e modelo simplificado, este último lastreado na faculdade legalmente estabelecida pelo art 10 do mesmo diploma legal.

“Art. 10. O contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que substituirá todas as deduções admitidas na legislação, correspondente à dedução de 20% (vinte por cento) do valor dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste

Anual, independentemente do montante desses rendimentos, dispensadas a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie, limitada a: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007)

...

Parágrafo único. O valor deduzido não poderá ser utilizado para comprovação de acréscimo patrimonial, sendo considerado rendimento consumido. (Incluído pela Lei nº 11.482, de 2007)”

Para dirimir dúvidas a respeito da correta natureza do desconto simplificado, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 15, de 2001, ato que disciplina no art 29, §1º, que o mencionado desconto substitui todas as deduções da base de cálculo e do imposto devido, previstas na legislação tributária, isto é, pensão alimentícia, despesa médica, dependentes, contribuição para previdência social e privada, instrução, livro-caixa, etc, diferindo destes gastos efetivos somente pelo fato de não exigir comprovação documental para sua fruição.

“Art. 15. A base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda na fonte é determinada mediante a dedução das seguintes parcelas do rendimento tributável:

I - as importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do direito de família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

II - a quantia equivalente a R\$ 90,00 (noventa reais), por dependente;

III - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

IV - as contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no Brasil e as contribuições para os Fapi, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social, no caso de trabalhador com vínculo empregatício ou de administradores;

V - o valor de até R\$ 900,00 (novecentos reais) correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno, ou por entidade de previdência privada, a partir do mês em que o contribuinte completar sessenta e cinco anos de idade.

Parágrafo único. Quando a fonte pagadora não for responsável pelo desconto das contribuições para as entidades de previdência privada e para os Fapi, os valores pagos a esse título podem ser considerados para fins de dedução da base de cálculo sujeita ao imposto mensal, desde que haja anuência da empresa e que o beneficiário lhe forneça o original do comprovante de pagamento.

...

Declaração Anual Simplificada

Art. 29. A pessoa física pode optar pela Declaração Simplificada, independentemente do montante dos rendimentos recebidos e da quantidade de fontes pagadoras.

§ 1º Essa opção implica a substituição de todas as deduções da base de cálculo

e do imposto devido, previstas na legislação tributária, pelo desconto simplificado de vinte por cento do valor dos rendimentos tributáveis na declaração, limitado a R\$ 8.000,00 (oito mil reais).

§ 2º O contribuinte que deseje compensar imposto pago no exterior ou resultado positivo com resultado negativo da atividade rural não pode optar pela Declaração Simplificada.

§ 3º O valor utilizado a título de desconto simplificado não justifica variação patrimonial.

Base de Cálculo da Declaração Completa

Art. 30. A base de cálculo do imposto, na Declaração de Ajuste Anual, é a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos recebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva; e

II - das seguintes deduções, conforme o caso:

a) as previstas nos incisos I, III a V do art. 15;

b) a quantia equivalente a R\$ 1.080,00 (um mil e oitenta reais), por dependente, qualquer que seja o mês de início ou do término da relação de dependência durante o ano-calendário;

c) despesas com instrução (art. 39);

d) despesas médicas (art. 43);

e) despesas escrituradas em livro Caixa (art. 51).

Parágrafo único. A dedução a que se refere o inciso IV do art. 15 desta Instrução Normativa fica limitada a doze por cento do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos."

Ora, uma vez que o desconto simplificado toma lugar daquelas deduções legais, entende-se porque não pode ser utilizado como origem de recurso para fins de justificar acréscimo patrimonial, pois se presume consumido pelo Legislador Ordinário, tais como as deduções em Declaração Completa, e se foram gastos, ainda que de maneira ficta, não representam rendimento disponível para incremento patrimonial.

Este entendimento encontra-se albergado por vasta jurisprudência emanada do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) exemplificada pela ementa abaixo:

Nº Acórdão 9202-002.95

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DESCONTO PADRÃO Devem ser computados a título de despesa, nos fluxos de caixa mensais destinados a apurar o acréscimo patrimonial a descoberto, os descontos simplificados realizados pelo contribuinte, rateados linearmente de acordo com os meses de cada ano-calendário. Recurso especial provido. Nº Acórdão 2801-001.378

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DESCONTO SIMPLIFICADO.

Caracteriza o acréscimo patrimonial a descoberto o excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados. O desconto simplificado ou padrão deve ser considerado como dispêndio ou consumo.

Concluo não assistir razão ao interessado, portanto.

c) Operações com ações e empréstimos

Pede-se a consideração do montante de R\$ 285.706,96 como origem, tendo em vista o recebimento de valores da empresa Évora a título de empréstimo nas datas de 18 e 28/12/2009, no total de R\$ 309.000,00. Entende que seria lógico presumir a existência de saldo remanescente disponível no início de 2010 pela proximidade de datas.

Ao que nos parece, pretende o contribuinte aproveitar-se de saldo de caixa trazido de 2009, decorrente, segundo informa, do recebimento de R\$ 309.000,00 da empresa ÉVORA diminuído do gasto de parte deste valor (R\$ 23.293,04).

Neste tocante, nota-se inexistir na Declaração de Ajuste Anual entregue pelo recorrente para o ano-calendário de 2009 (fls 31-33) qualquer menção ao recebimento de empréstimos concedidos pela empresa ÉVORA no valor e datas mencionados, tampouco registro de dinheiro em espécie.

Decerto que tal registro isoladamente não atesta a materialidade de um fato econômico com repercussão tributária, porém, há que se esclarecer que a alegação de saldo em espécie decorrente do ano anterior, só poderia ser aceita se houvesse comprovação da existência do valor declarado, situação não verificada no caso em exame. Vide que sobre esta necessidade já havia alertado o Ente Fiscal (fl 1437).

Em sua argumentação de contraponto ao Demonstrativo Preliminar 007/2013, o contribuinte acrescenta como saldo disponível em janeiro/2010, o saldo final apurado por ele mesmo ao final do ano-calendário anterior 2009, em R\$ 285.706,96. Assim se pronuncia em sua resposta ao item 13 do TIF 009/2013: “i - Considerado o saldo final de caixa do ano-calendário de 2009 no item 11 no Fluxo do Contribuinte;”

Não se pode acatar tal pretensão. O saldo final resultante da análise de um fluxo financeiro, feito pelo interessado especialmente por ocasião do atendimento ao

*TIF 009/2013, somente poderia ser considerado no início do ano subsequente se efetivamente comprovado como disponibilidade de recursos ao interessado. **E assim não se tem no presente caso.***

Em fato, em sua DAA, ano-calendário 2010, quadro Declaração de Bens e Direitos, nada consta relativamente a tal disponibilidade em espécie, de R\$ 285.706,96 no início do período. As únicas disponibilidades de recursos trazidas do ano anterior, e assim passíveis de consideração no ano 2010, advêm de saldos de conta corrente bancária e aplicações financeiras, já consideradas.

Portanto, na presente avaliação de fluxo financeiro relativo ao ano-calendário 2010, não se acata o saldo do ano anterior 2009, conforme pretendido pelo contribuinte.

Em igual sentido se manifestou o antigo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF) em diversos julgados.

“SALDO DE RENDIMENTO APURADO NO MÊS DE DEZEMBRO DO ANOCALENDÁRIO

– O ônus de provar que o saldo de recursos apurado em dezembro do ano-base foi mantido e transferido para janeiro do ano seguinte é do contribuinte. Inaceitável simples alegação de que por constarem no demonstrativo anexado aos autos deveriam ser transferidos para o ano posterior.” (2ª Câmara, Ac. 102-42625, sessão de 08/01/1998)

“IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - SALDO DE RECURSO NO FINAL DO ANO-CALENDÁRIO - Sendo o imposto de renda das pessoas físicas devido mensalmente, o saldo de recursos verificado num mês pode ser utilizado para comprovar acréscimos patrimoniais ocorridos em meses subseqüentes, dentro do mesmo ano-calendário, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens e direitos e das dívidas e ônus reais. Contudo, os saldos remanescentes ao final de cada ano-base, em decorrência da obrigatoriedade da apresentação da declaração anual de bens e direitos e de dívidas e ônus reais, somente se transferem para o ano-base posterior, caso sejam incluídos na referida declaração e sua efetiva existência seja devidamente comprovada com documentação hábil e idônea.” (Acórdão 102-46574, de 01/12/2004)

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. “DINHEIRO EM CAIXA”.

Os valores declarados como “dinheiro em caixa” e outras rubricas semelhantes não servem para justificar acréscimos patrimoniais, salvo prova inconteste de sua existência no término do ano-calendário. Recurso parcialmente provido.” (Acórdão 102-49250, de 10/09/2008)

Ainda que tratássemos a questão pelo ângulo do empréstimo, mesmo assim se mostraria desguarnecida a pretensão do interessado, por carecer de documentos que não deixassem margem à dúvida quanto à consistência das operações, ou seja, recebimento das quantias que afirma lhe terem sido emprestadas, como é o caso de transferências bancárias do numerário ou cópias de cheques emitidos e comprovadamente sacados ou creditados. Isto porque se está defronte de uma presunção legalmente estabelecida, restando invertido o ônus probatório contra o contribuinte.

A comprovação de empréstimos trata-se de matéria já extensamente examinada pelos tribunais administrativos e a jurisprudência firmou-se mansa e pacificamente no sentido de não acolher as alegações de empréstimos não acompanhadas das provas que irrefutavelmente demonstrem a transferência do efetivo numerário, com indicação de valor e data coincidentes. Abaixo seguem alguns acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes:

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - MÚTUO - A contratação de empréstimo entre particulares despida de comprovação da transferência do correspondente numerário, ainda que constante das declarações de ajuste anuais dos contratantes apresentadas a destempo e após o início do procedimento de ofício, não constitui origem para eventuais aplicações, uma vez contrato unilateral que se perfaz com a tradição de seu objeto. (Acórdão 102-45383 de 20/02/2002)

“EMPRÉSTIMO NÃO COMPROVADO - MÚTUO - A alegação da existência de empréstimos realizados com terceiros deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência dos numerários emprestados, não bastando a simples apresentação do contrato de mútuo e/ou a informação nas declarações de bens do credor e do devedor. (Acórdão 106-13763 de 05/12/2003)

“EMPRÉSTIMO NÃO JUSTIFICADO – A justificação para o empréstimo deve basear-se em outros meios, como a transferência de numerário, coincidente em datas e valores, não bastando a apresentação de nota promissória (Ac. 1º CC 102-26.932/92 – DO 22/09/92).

Segundo relatou o fiscalizado em resposta à intimação, a quantia de R\$ 309.000,00 foi recebida em espécie (fl 187), restando patente o motivo pelo qual o ora recorrente não pode realizar a comprovação na extensão exigida pelo ordenamento e jurisprudência.

Logo, entendo ser impossível acatar a alegação do interessado acerca do ingresso de recursos provenientes da mencionada disponibilidade de caixa decorrente de sobre de empréstimos.”

Por entender suficientes e exaustivos em relação à matéria os fundamentos acima transcritos, que adoto como razão de decidir, neste ponto, nego provimento ao recurso.

Pedido Superveniente - Aplicação da Regra Isentiva do Artigo 72 da Lei nº 12.973/14 – Não Cabimento

Em manifestação superveniente (fls. 1.830/1.837), juntada em 10/06/2015, o Recorrente sustenta a necessidade de aplicação, ao caso, de legislação superveniente, qual seja o artigo 72 da Lei nº 12.973/14, de 13/05/14, relativo à regra de isenção tributária aplicável aos lucros distribuídos no período de 01/01/2008 a 31/12/2013 pelas pessoas jurídicas apurados conforme a contabilidade societária no âmbito do Regime Tributário de Transição (RTT), a qual induz efeitos ensejadores do cancelamento da exigência fiscal ora tratada.

Aduz que a aludida regra de isenção, bem como a IN RFB nº 1.397/13 (reguladora desta matéria em âmbito administrativo), se aplica às empresas sujeitas ao RTT, que é o caso da empresa da qual se originou o lucro (Évora), do ramo imobiliário, que apurava a receita de acordo com o regime de caixa – “recebimento”.

Sustenta que o item 89 do Termo de Verificação Fiscal constata que a referida empresa apurou lucros nos anos calendários de 2009 e 2010, sendo que em 2009 houve opção pelo RTT e em 2010 esse regime era obrigatório. Destaca que a falta de evidenciação do ajuste do RTT nas obrigações acessórias não afasta a aplicação da regra de isenção ora invocada.

Esclarece que, conforme dispõe o artigo 23 da IN nº 1.397/13, a empresa deve apurar o lucro contábil de acordo com as regras vigentes anteriormente à Lei nº 11.638/07, ou seja, pelo regime de caixa, promovendo o ajuste entre a receita reconhecida por este regime e o regime de competência. Firma que os artigos 27 e 28 da mesma norma tratam das regras de isenção na distribuição de lucros das empresas optantes do lucro presumido, enquanto o inciso II do artigo 27 prevê isenção para o lucro distribuído de acordo com o artigo 30 da IN nº 1.397/13, que remete a lucro contábil fiscal apurado de acordo com as regras anteriores a Lei nº 11.638/07, ou seja, pelo regime de caixa nas empresas imobiliárias (mesma regra do caput do artigo 23 da IN nº 1.397/2013). Assim, entende que o lucro apurado com base nas regras do regime de competência, ainda que superior ao lucro apurado com base no regime de caixa, é passível de distribuição com isenção de IRRF, em vista da aplicação da

regra de isenção o artigo 72 da Lei nº 12.973/14 e do artigo 28 da IN nº 1.397/213, que, no caso, foi utilizado para integralização em capital social.

Apesar de combativas, entendo que não devem prosperar as alegações do Recorrente neste ponto, pois como já restou comprovado e decidido em tópico supra, a empresa Argus não somente distribuiu lucro em excesso, cuja isenção poderia ser analisada a partir do artigo 72 da Lei nº 12.973/13, mas adotou, nos períodos fiscalizados, ambos os regimes de caixa e de competência para determinar o lucro distribuído (competência) e o lucro oferecido à tributação (caixa), o que gerou infração à legislação tributária.

Em síntese, foi apurado pela fiscalização que o Recorrente declarou ter recebido em 31/13/2009 dividendos na ordem de R\$ 4.605.000,00 pagos pela P8 Participações Societárias Ltda., decorrentes de reversão de patrimônio ocorrida na sociedade Argus Empreendimentos Imobiliários Ltda., optante pelo lucro presumido no período de 2004 a 2010, por ter seu patrimônio representado por ativos a receber da atividade imobiliária que exercia. O regime de reconhecimento de receitas para fins tributários foi o de caixa (isento de controle individualizado – IN 247/02 -, conforme já demonstrado), enquanto que, para fins de apuração e distribuição do lucro na contabilidade societária, a empresa adotou o regime de competência, em total infringência à legislação tributária. Cabe, neste ponto, por necessário, reescrever trechos do Termo de Verificação Fiscal (1.384/1.429) já trazidos alhures:

“114. Portanto, ao optar pela tributação de suas receitas com base no regime de caixa, a empresa acabou por impactar a apuração de seu lucro com base na escrituração contábil, pois que ambos os elementos a serem comparados, para fins de distribuição de lucros isentos, deveriam ser passíveis de comparação, obtidos segundo as mesmas condicionantes ou, dito de outro modo, obtidos a partir das mesmas receitas tributadas.

115. Assim, não se pode permitir à empresa utilizar-se dos dois regimes de escrituração e reconhecimento de receitas, competência e caixa, simultaneamente, cada um para justificar um fim específico que lhe seja mais favorável. Um para justificar recolhimento de tributos reduzidos, e outro para distribuir lucros isentos elevados. A comparação entre o lucro presumido e o lucro contábil deve guardar coerência.

116. Há, portanto, necessidade de que a demonstração da qual eventualmente resulte lucro superior ao apurado nos critérios de presunção, demonstração essa baseada na escrituração contábil, seja feita coerentemente à opção e ao regime de reconhecimento de receitas adotado pela empresa. Como a comparação deve ser feita a partir da base de cálculo do lucro presumido e esta no caso concreto, foi apurada com base no regime de caixa, não se pode admitir que a empresa utilize demonstrativos contábeis elaborados com base em receitas obtidas mediante regime de competência para demonstrar lucro superior, e assim justificar isenção na distribuição desses lucros aos sócios.

117. Isenção é também um aspecto tributário da movimentação patrimonial pelo lançamento contábil de distribuição (pagamento ou creditamento) de lucros. Portanto, não há como atribuir critérios diferentes para fatos tributários estritamente relacionados, como apuração de resultados e de tributos (realizado

por regime de caixa) e isenção na distribuição de lucros (realizado por regime de competência).

...

125. A possibilidade de distribuição de lucros baseados em escrituração contábil, superiores à base do lucro presumido, pressupõe critérios idênticos para ambas as apurações, entenda-se mesmo montante de receitas como ponto de partida, para ambas as metodologias de determinação do lucro. Se as receitas de partida já são diferentes, como se comparar os resultados entre lucro presumido e escrituração contábil?”

Ademais, por mais que se tentasse forçar a aplicação do dispositivo normativo trazido pelo Recorrente ao caso concreto, se vê que seus efeitos levariam à adoção dos mesmos critérios contábeis anteriormente adotados pelas pessoas jurídicas, e que, frise-se, não teria o condão de auxiliar o Recorrente, diante do seu ato de adotar irregularmente REGIMES CONTÁBEIS distintos entre si para apurar rendimentos e lucros a distribuir, senão vejamos.

Dispõe o artigo 72 da Lei nº 12.973/13 que:

“Capítulo VI

DAS DISPOSIÇÕES RELATIVAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO TRANSITÓRIO

Art. 72. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados entre 1º de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013 pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, em valores superiores aos apurados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no País ou no exterior.”

A priori, pode-se enganar pela leitura afoita do dispositivo em questão e entender sê-lo aplicável ao caso ora em análise. Ocorre que, após ser melhor analisado, se percebe que não se adequa ao caso, senão vejamos.

A norma concede isenção a valores distribuídos a título de lucros ou dividendos em excesso ao que seria apurado sob o mesmo rótulo pela contabilidade fiscal, mas desde que os rendimentos que os proporcionaram tivessem sido apurados pelo mesmo regime contábil.

Sobre a finalidade do artigo ora tratado, merece transcrição o entendimento do Professor Sérgio André Rocha, no seu artigo intitulado “Quem disse que a Lei não tem Palavras Inúteis? Uma Leitura do Artigo 72 da Lei nº 12.973/2014 e da IN no 1.492/2014” ([Revista Dialética de Direito Tributário](#), n. 231, p. 101–110, dez., 2014):

“4. A Ilegalidade do Artigo 28 da Instrução Normativa nº 1.397/2013

Nos primeiros parágrafos deste texto foi afirmada a inutilidade do artigo 72 da Lei nº 12.973/2013. Agora é o momento de explicar melhor o que se quis dizer.

Ora, os artigos 16 da Lei nº 11.941/2009 e 10 da Lei nº 9.249/1995 já garantiam a possibilidade de distribuição de lucros e dividendos, calculados com base na contabilidade segundo os IFRS, sem que fosse necessária

qualquer regra explícita nesse sentido. Dessa forma, na origem, o artigo 72 não acrescenta nada ao que já dispunha o ordenamento jurídico em vigor.

“4.3. Poderia o artigo 72 da Lei nº 12.973/2014 ser considerado uma regra de isenção ou remissão?”

O item 70 da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 627/2013 tratou do seu artigo 67, antecedente do artigo 72 da Lei nº 12.973/2014. Veja-se abaixo sua redação:

*“70. Os arts. 67 a 69 trazem medidas relativas à aplicação do Regime Tributário de Tributação no período de 2008 até 2013. O art. 67 estabelece a isenção dos lucros ou dividendos distribuídos até a data da publicação desta Medida Provisória em valor excedente ao lucro apurado com base nos critérios contábeis vigentes em 2007.”
(Destaque nosso)*

A regra prevista na Medida Provisória era distinta da prevista no artigo 72. Contudo, o que nos interessa e chama a atenção é a referência de que a regra em comento traria uma isenção.

Embora a regra da irretroatividade, conforme prevista no artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal, não afaste expressamente a instituição de isenções retroativas, limitando-se a Constituição a prever uma regra de legalidade das desonerações fiscais (artigo 150, parágrafo 6º), parece que tal conceito seria incompatível com o Sistema Financeiro-tributário como um todo.

Regra geral, segundo o artigo 105 do Código Tributário Nacional, “a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116”. Note-se que esta regra não faz referência expressa a normas tributárias impositivas, mas sim à legislação tributária.

Portanto, salvo os casos previstos no artigo 106 do Código Tributário, a legislação tributária será sempre prospectiva e não retroativa.

Além disso, e deixando as fronteiras do Código Tributário Nacional para entrar no território da Lei de Responsabilidade Fiscal, nota-se que a concessão de uma desoneração fiscal retroativa, na forma de isenção, muito dificilmente seria compatível com os requisitos previstos no artigo 14 da Lei Complementar no 101/2001 para a renúncia de receita por parte do Estado.

Afastada a possibilidade de se considerar a regra prevista no artigo 72 da Lei no 12.973/2014 como uma regra de isenção, restaria analisarmos o seu enquadramento como uma regra de remissão, o que chegou a ser cogitado por representantes da Receita Federal em manifestações não oficiais.

O Código Tributário Nacional trata da remissão no seu artigo 172, a seguir transcrito:

“Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.”

Não é necessária uma leitura muito demorada deste dispositivo para concluirmos que o artigo 72 em comento não se amolda às situações para os quais o Código Tributário Nacional prevê a concessão de remissões.

Tanto o tratamento como isenção quanto o tratamento como remissão do crédito tributário compartilham um mesmo defeito de origem: devem partir da premissa de que haveria (no caso da isenção) ou houve (no caso da remissão) a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda (das pessoas físicas e jurídicas) e também da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no caso das pessoas jurídicas, e que seria necessária uma regra para afastar os respectivos efeitos fiscais.

Nada obstante, como visto acima, nenhum tributo havia a se isentar ou perdoar, sendo o artigo 72 da Lei nº 12.973/2014 uma decorrência da interpretação equivocada cristalizada pela Receita Federal na Instrução Normativa nº 1.397/2014 e a consequente necessidade de restauração da segurança jurídica perdida.”

Pelo exposto, entendo que o artigo 72 da Lei nº 12.973/13 não é aplicável ao caso em análise, razão pela qual nego provimento ao recurso neste ponto.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer e NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

assinado digitalmente

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira – Redator designado

Em que pesem os argumentos bem fundamentados do ínclito Relator, ousou, com a devida vênia, dele discordar quanto à distribuição de lucros realizada.

Ressalto minha concordância quanto ao demais pontos do voto.

O Conselheiro Relator assim descreveu a imputação fiscal:

“Como se depreende da leitura do Termo de Verificação Fiscal (1.384/1.429), a fiscalização apontou que a empresa Argus utilizou ambos os regimes de caixa e de competência para determinar o lucro distribuído (competência) e o lucro oferecido à tributação (caixa), conforme trechos do documento mencionado, abaixo transcritos:

“114. Portanto, ao optar pela tributação de suas receitas com base no regime de caixa, a empresa acabou por impactar a apuração de seu lucro com base na escrituração contábil, pois que ambos os elementos a serem comparados, para fins de distribuição de lucros isentos, deveriam ser passíveis de comparação, obtidos segundo as mesmas condicionantes ou, dito de outro modo, obtidos a partir das mesmas receitas tributadas.

115. Assim, não se pode permitir à empresa utilizar-se dos dois regimes de escrituração e reconhecimento de receitas, competência e caixa, simultaneamente, cada um para justificar um fim específico que lhe seja mais favorável. Um para justificar recolhimento de tributos reduzidos, e outro para distribuir lucros isentos elevados. A comparação entre o lucro presumido e o lucro contábil deve guardar coerência.

116. Há, portanto, necessidade de que a demonstração da qual eventualmente resulte lucro superior ao apurado nos critérios de presunção, demonstração essa baseada na escrituração contábil, seja feita coerentemente à opção e ao regime de reconhecimento de receitas adotado pela empresa. Como a comparação deve ser feita a partir da base de cálculo do lucro presumido e esta no caso concreto, foi apurada com base no regime de caixa, não se pode admitir que a empresa utilize demonstrativos contábeis elaborados com base em receitas obtidas mediante regime de competência para demonstrar lucro superior, e assim justificar isenção na distribuição desses lucros aos sócios.”

Verifico que o cerne da questão, o motivo fundante do lançamento é que – segundo a autoridade lançadora – a empresa escriturava sua contabilidade pelo regime de competência e tributava sua renda pelo regime de caixa, permitido para sua atividade.

Posta a situação fática, recordemos a legislação aplicável.

O Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, explicita:

Art. 654. 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, não estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, nem integram a base de cálculo do imposto do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior

Tal disposição regulamentar encontra seu fundamento de validade no artigo 10 da Lei nº 9.249/95. Recordemos sua redação:

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.

Ora, claríssima a disposição da lei tributária: os lucros ou dividendos apurados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real ou presumido, não ficaram sujeitos ao imposto de renda do beneficiário pessoa física ou jurídica.

Assim, resta verificar se há restrição na legislação tributária sobre o montante do lucro a ser distribuído. Vejamos as disposições da Instrução Normativa nº 1700/17 que recentemente consolidou as disposições sobre o tema, sem porém inová-lo:

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

(...)

§ 9º O lucro presumido e o resultado presumido serão determinados pelo regime de competência ou de caixa.

(...)

Art. 238. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRRF:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, com base em 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.

§ 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 o valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a 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. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

(...)

Art. 225. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário; e

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica e os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I do caput não se aplica à pessoa jurídica que no decorrer do ano-calendário mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

De todo o exposto, podemos inferir sem nenhuma dúvida que há permissivo legal para a distribuição de lucros ou dividendos da pessoa jurídica, qualquer que seja a base de sua tributação pelo IRPJ, desde que tais lucros sejam apurados com base em sua escrituração contábil e respeito as normas tributárias.

Há expressa determinação da legislação no sentido que a distribuição de lucros ou dividendos das pessoas jurídicas que apurem o IRPJ devido com base no lucro presumido se dê com respeito ao limite dos valores de lucros obtidos como decorrência da presunção da lei, ou com base no lucro devidamente apurado com base na escrituração contábil, após os ajustes determinados pela lei tributária, consoante a disposição do artigo 238, II da novel IN RFB nº 1700, acima transcrito.

Decerto que o limite para tal distribuição é a existência do lucro. Ora, se houve a devida escrituração contábil, e se houve o registro das receitas da empresa com base no regime de caixa, tendo o Fisco dúvida sobre o montante distribuído, deveria ele, Autoridade Lançadora, ter verificado se tal montante extrapolou o limite do lucro apurado e não simplesmente asseverar, como feito, que a apuração das receitas com base no regime de caixa é incompatível com a escrituração contábil com base no regime de competência.

Por ser matéria afeta a constituição do direito do Fisco ao crédito tributário, cabe à Autoridade Fiscal sua comprovação.

Logo, por haver expressa legislação que permita ao Recorrente a apuração da tributação devida sobre suas receitas ser realizada com base no regime de caixa e a escrituração contábil, com consequente apuração do lucro, com base no regime de competência não se pode admitir o lançamento como realizado, restando comprovado o cumprimento da legislação pelo sujeito passivo e não tendo o Fisco comprovado a distribuição de lucro acima do montante permitido pela legislação.

Conclusão

Diante do exposto e pelos fundamentos apresentados, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores relativos ao lucro distribuído recebido pelo Recorrente.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Redator Designado