



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

Processo n° 10980.722888/2014-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-007.248 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2019
Matéria IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA
Recorrente AIRTON BOHRER OPPITZ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo de início para a contagem da decadência desloca-se da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Uma vez comprovado que o contribuinte de fato omitiu os rendimentos lançados pelo Fisco, há de ser mantida a infração correspondente.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. USUFRUTO DE AÇÕES. TRIBUTAÇÃO.

A celebração de contrato de usufruto de ações importa transferência do direito de percepção dos valores correspondentes aos lucros, mas não transforma o usufrutuário em acionista e, assim, os valores recebidos por não sócios em decorrência do direito de fruição das ações não se confundem com a percepção de lucros e dividendos, porque derivam de relações jurídicas distintas e, conseqüentemente, estão sujeitas a formas de tributação específicas, devendo o valor recebido pela pessoa física usufrutuária das ações ser tributado integralmente.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Enunciado CARF n° 108).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Presentes os pressupostos legais de qualificação da multa de ofício, correta sua imposição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento parcial ao recurso, aceitando a dedução dos lucros efetivamente informados na Declaração de Ajuste Anual.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, Paulo Sergio da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci, Thiago Duca Amoni (Suplente Convocado), Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado para cobrança de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) relativo aos anos-calendário de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, no valor de R\$ 3.732.672,86, acrescido de multa de ofício qualificada, no montante de R\$5.588.001,58, e juros de mora, no valor de R\$ 1.412.919,71. Foi lançada, ainda, multa exigida isoladamente, no valor de R\$ 5.690,05, perfazendo o **importe total de R\$ 10.793.284,20**, conforme discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário, a fls. 694.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, a fls. 696/699, relata a fiscalização que teriam sido apuradas as seguintes infrações: (i) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, com qualificação de multa em 150%; (ii) omissão de rendimentos de aluguéis e royalties recebidos de pessoa física, com multa de 75%; (iii) dedução indevida de despesas médicas, com multa de 75%; e (iv) multa por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

A ação fiscal foi determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 09.3.01.00-2014-00462-2, com a finalidade de verificar possível omissão de rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica relativos a trabalhos prestados pelo contribuinte à empresa CEQUIPEL Indústria de Móveis e Comércio de Equipamentos Gerais Ltda., CNPJ 00.325.400/0001-77, da qual é sócio, bem como a verificação de valores complementares recebidos indevidamente da mesma empresa a título de participação nos lucros.

De acordo com o apurado pela Receita Federal do Brasil por meio de dados compartilhados dos **Processos Administrativos Fiscais n.ºs 10980.720205/2013-03 e 10980.720204/2013-51**, a fiscalização concluiu que a empresa CEQUIPEL remunerou de forma indireta seus sócios, dentre eles, o recorrente, mediante a utilização do grupo de contas do passivo 21017 - SÓCIOS CTA CORRENTE.

Relata a fiscalização que em contas individualizadas por sócio, foram identificadas diversas transferências de recursos e pagamentos de despesas pessoais dos sócios, tais como pagamentos de escolas e cursos de línguas, condomínio, cartões de crédito de titularidade dos sócios (beneficiários) e de seus cônjuges, despesas com luz, telefone, IPTU, IPVA, financiamento, licenciamento, seguro obrigatório, combustível, seguro e reparo de veículos, plano de saúde do sócio, cônjuge e filhos, clubes (Hípica e Iate Clube), aluguel de imóvel para filho, salários e respectivos encargos sociais de empregados inerentes à atividade rural do beneficiário (haras), dentre outros pagamentos que foram escriturados (contabilizados) nas contas contábeis discriminadas para cada um dos sócios da empresa, sendo a conta do recorrente a denominada "2101700355 AIRTON BOHRER OPPITZ".

Esses pagamentos foram confirmados pela empresa, que alegou que os sócios eram os seus reais beneficiários, em benefício direto ou de terceiros, por conta deles.

Constatou-se, ainda, que a empresa utilizava esse mesmo grupo de contas do passivo (passivo 21017 - SÓCIOS CTA CORRENTE) para contabilizar os lucros a serem distribuídos aos sócios (valores originados de provisões de lucros a distribuir) e os pro-labore a pagar, que eram lançados a crédito nessa conta de passivo. Para efeito de apuração das remunerações indiretas distribuídas na conta "2101700355 AIRTON BOHRER OPPITZ", a fiscalização abateu desses créditos todos os pagamentos lançados a débito nessa conta até que ela ficasse devedora. O saldo devedor apurado em cada mês compôs a base de cálculo do imposto apurado, conforme discriminado a fls. 766 dos autos.

Além disso, relata a Fiscalização que a empresa CEQUIPEL distribuiu lucros ao recorrente acima do previsto, ou seja, em desacordo com o que determina o contrato social da empresa, que dispõe que os lucros líquidos serão distribuídos entre os sócios na proporção de sua participação no capital social. Assim, considerou como tributáveis as diferenças entre o valor devido de acordo com a sua participação societária e o valor efetivamente distribuído, apuradas em cada ano, uma vez que essas diferenças não foram oferecidas à tributação pelo recorrente, de modo que também compuseram a base de cálculo do imposto.

Entendendo que o recorrente agiu com intenção (dolo) de lesar o Fisco, procedeu-se ao lançamento com o deslocamento da contagem do prazo decadencial conforme prevê o art. 173, I do Código Tributário Nacional.

Ademais, procedeu-se, ainda, à Representação Fiscal para Fins Penais em face do recorrente, em cumprimento ao disposto no art. 1º do Decreto nº 2.730/98.

Além da omissão de rendimentos recebidos da empresa CEQUIPEL, relata a fiscalização que foi também apurada omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de Karina Ferreira Valenzuela nos anos-calendário 2009, 2010 e 2011 por meio da imobiliária União Lume Administração de Bens Ltda. (quadro demonstrativo de fls. 770) sendo lançada também a correspondente multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Houve, ainda, a glosa parcial da despesa médica declarada com plano de saúde, no valor de R\$ 4.426,26, por corresponder a beneficiário não incluído como dependente na DIRPF do recorrente.

O recorrente apresentou impugnação alegando, em síntese:

(i) decadência do direito de lançar o imposto relativo aos períodos de 01/2008 a 10/2009, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista do transcurso do prazo de 5 anos do fato gerador e da constituição de ofício do crédito;

(ii) que os valores recebidos pelo recorrente em 2008, 2009 e 2010 correspondem a distribuição de lucros recebidos da empresa CEQUIPEL por meio de um "conta-corrente" registrado na contabilidade da empresa, de forma que é inconcebível considerar tais valores como remuneração pelo trabalho;

(iii) não há que se falar em distribuição desproporcional dos lucros nos anos de 2011 e 2012, tendo em vista que o recorrente é usufrutuário das quotas da empresa OPPITZ, sócia majoritária da empresa CEQUIPEL;

(iv) que a fiscalização não desqualificou a contabilidade da empresa CEQUIPEL, de forma que a análise das informações ali constantes deve visar a verdade material;

(v) possibilidade de dedução das despesas médicas da esposa do recorrente, já que é o financiador do plano de saúde do qual sua esposa consta como beneficiária, sendo viável, portanto, a dedução integral da despesa em sua declaração, a despeito de qualquer relação de dependência;

(vi) improcedência das multas aplicadas.

Encaminhados os autos para julgamento, inicialmente houve a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade autuante esclarecesse determinadas questões levantadas pelo julgador de primeira instância.

Cumprida a diligência (com a devida participação do recorrente) e esclarecidos os pontos suscitados pelo julgador, a DRJ julgou o lançamento procedente em parte, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS E MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DE CARNÊ-LEÃO.

Considera-se não impugnada a parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda expressamente, bem como aquela que não tenha sido contestada pelo impugnante.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A decretação da nulidade do procedimento fiscal somente é admitida quando comprovadas as hipóteses previstas em lei relativas a cerceamento do direito de defesa e prática de atos por autoridade incompetente.

LANÇAMENTO. VINCULAÇÃO A OUTROS PROCESSOS. AUTOS DE INFRAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Apesar de o conjunto probatório ser comum, não há que se falar em vinculação entre os lançamentos, uma vez que os fatos jurídicos que dão fundamento às exigências, bem como a legislação aplicável, são distintos, sendo diversas as exigências formuladas e as correspondentes legislações de regência.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo de início para a contagem da decadência desloca-se da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. APLICAÇÃO.

A Administração Pública deve tomar suas decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelo sujeito passivo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Uma vez comprovado que o contribuinte de fato omitiu os rendimentos lançados pelo Fisco, há de ser mantida a infração correspondente.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. USUFRUTO DE AÇÕES. TRIBUTAÇÃO.

A celebração de contrato de usufruto de ações importa transferência do direito de percepção dos valores correspondentes aos lucros, mas não transforma o usufrutuário em acionista e, assim, os valores recebidos por não sócios em decorrência do direito de fruição das ações não se confundem com a percepção de lucros e dividendos, porque derivam de relações jurídicas distintas e, conseqüentemente, estão sujeitas a formas de tributação específicas, devendo o valor recebido pela pessoa física usufrutuária das ações ser tributado integralmente.

DESPESAS MÉDICAS. TERCEIRO NÃO DEPENDENTE.

As despesas médicas de terceiros não relacionados como dependentes na Declaração de Ajuste Anual, quando não relativas a alimentandos, não serão dedutíveis na declaração de ajuste anual do contribuinte.

MULTAS DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Presentes os pressupostos legais de qualificação da multa de ofício, correta sua imposição.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a i/constitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

CITAÇÕES DA DOCTRINA.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA.

Considera-se não formulado o pedido de diligência e/ou perícia que deixar de atender aos requisitos legais. Considere-se, ainda, que os elementos de prova a favor do interessado, nesse caso particular, deveriam ser produzidos por ele próprio e apresentados quando de sua impugnação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Notificado dessa decisão aos 09/03/17 (fls. 1251), o recorrente interpôs recurso voluntário tempestivamente, aos 07/04/17 (fls. 1256), repisando os argumentos de defesa já apresentados em sua impugnação, notadamente quanto à (i) decadência com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que afirma que não se há falar em simulação no presente caso, (ii) existência de vícios materiais no lançamento, por ter desconsiderado a contabilidade que retratava os reais lançamentos da empresa, ter desconsiderado créditos escriturados na contabilidade utilizada e ter considerado valores que afirma não existirem no Razão contábil considerado, (iii) impossibilidade de ser desconsiderado o usufruto das quotas da OPPITZ, detentora de 95% das quotas da CEQUIPEL, (iv) necessidade de cômputo dos lucros acumulados como crédito do recorrente e (v) ilegalidade de cobrança dos juros sobre a multa.

Aos 05/10/2018, o recorrente protocolizou nos autos parecer de renomada consultoria a respeito do procedimento contábil adotado pela empresa no controle de contas dos sócios, bem como do fundamento da fiscalização para desconsideração de créditos advindos de distribuição de lucros de outras empresas, declarados pelo recorrente (fls. 1319 ss.).

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini – Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

Decadência - Multa Qualificada

Conforme relatado, o recorrente alega decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário relativamente aos períodos de 01/2008 a 10/2009, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, uma vez que foi notificado do lançamento apenas aos 08/12/2014.

A fiscalização, por seu turno, procedeu ao lançamento do IRPF com aplicação de multa qualificada de 150% e, por conseguinte, com fundamento no art. 173, I do CTN, ao entendimento de que teria havido "caracterização da ação intencional e fraudulenta do contribuinte de ocultar rendimentos, uma vez que em conluio com a fonte pagadora teve despesas pessoais (pagamentos de empregados, cartão de crédito, condomínios, entre outros) pagas diretamente por esta. Tal subterfúgio escamoteou a ocorrência do fato gerador e retardou o conhecimento pela autoridade fazendária. Com tal prática de evasão fiscal, houve a redução do ônus tributário, causando danos à Fazenda Nacional".

A decisão recorrida ratificou esse entendimento sob o fundamento de que a fiscalização entendeu que além do descumprimento da legislação tributária, a análise da conduta do recorrente indicou que suas ações se caracterizariam como dolosas. Acrescentou, ainda, nesse contexto, que as questões relacionadas à multa qualificada seriam apreciadas oportunamente no item "da aplicação da multa qualificada", no qual, por sua vez, concluiu a decisão recorrida pela sua exigência na situação em exame tendo em vista a comprovação da ocorrência de dolo, extraindo-se daí a conclusão de que o fundamento para a aplicação do art. 173, I do CTN ao presente caso é que se a ele se aplica a multa qualificada, igualmente se aplica aquele dispositivo legal para a contagem do prazo decadencial.

Pois bem. Analisando-se a decisão recorrida no tópico em que aprecia a multa qualificada, o julgador de primeira instância entende aplicável ao presente caso o art. 173, I do CTN na contagem o prazo decadencial sob o fundamento de que o recorrente, mediante simulação, utilizou-se de sua condição de sócio na empresa CEQUIPEL para ocultar boa parte de sua remuneração por meio do pagamento de suas contas particulares pela empresa com o propósito de indevidamente reduzir a incidência tributária sobre os seus rendimentos.

O recorrente, em sua defesa, traz o que dispõe o art. 167 do Código Civil¹ acerca da simulação, causa de nulidade dos negócios jurídicos, e afirma **que haverá simulação**

¹ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

sempre que um ato de vontade apresentar vontade diferente da aparentemente manifestada, o que diz não ter ocorrido no presente caso, uma vez que o recorrente em nenhum momento pretendeu omitir seus rendimentos do Fisco. Afirma, ademais, que conforme se infere dos fatos do processo, o recorrente, sócio da empresa CEQUIPEL, tinha lucros e dividendos a receber da empresa, e por uma prática empresarial que jamais pode ser tida como atentatória ao Fisco, mantinha uma "conta-corrente" na contabilidade por meio da qual quitava determinadas despesas particulares.

Acrescesta que os valores de suas despesas particulares não superavam o montante dos lucros e dividendos a que ele, de fato, tinha direito, o que reforça que não houve omissão de rendimentos nem simulação, nos termos do art. 167 do Código Civil.

Diz, ademais, que nunca omitiu em suas alegações e em sua contabilidade que a empresa pagava contas pessoais dos sócios, que não eram tratadas como remuneração pelos simples fato de que os sócios tinham origens para receber, tendo a fiscalização desconsiderado os créditos que davam origem aos pagamentos realizados.

Inicialmente, cumpre-nos nos manifestar sobre os documentos contábeis da empresa CEQUIPEL juntados aos autos pelo recorrente.

A respeito desses documentos, esclarece o Auditor Fiscal a fls. 1153 em resposta à diligência determinada pela DRJ:

Em tempo, informamos que quando do levantamento dos débitos, o contribuinte na época apresentou duas contabilidades do ano-calendário de 2008, ou seja duas fichas razões da mesma conta conta corrente do contribuinte 2101700355 – Airton, que se encontram anexadas as fls 282 a 291 e 443 a 456, deste processo, sendo que com valores de lançamentos diferentes. As fichas razões das fls 282 a 291 são cópias extraídas do livro razão e Diário nº 25, emitidas em 31/12/2008 e as fichas razões das fls 443 a 456 emitidas com a data 18/08/2014.

Diante dessa duplicidade de contabilidades, quando do levantamento do débito foi considerado os valores das fichas razões, cujos lançamentos se encontram junto ao livro Diário nº 25, arquivado devidamente na Junta Comercial, que ora anexamos novamente (fls 1010 a 1076), que são as mesmas anexadas (fls 287 a 291). E, também anexamos as fichas razões que constam no SPEED 2008 da empresa com ID da ordem 09101002012.01173(fls 1077 a 1152), que constam os mesmos lançamentos nas fichas razões extraídas do livro Diário.

Porém o contribuinte junto a sua impugnação apresentou cópias das fichas razões (fls 867 a 881) com emissão em 17/12/2014, que são com os mesmos lançamentos das fichas razões das fls 443 a 456;

Em suma, o recorrente apresentou duas contabilidades distintas visando demonstrar a regularidade do lançamento dos valores recebidos na "conta-corrente" mantida pela empresa em seu nome.

No entanto, como bem observa a decisão recorrida, essa "comprovação deve ser realizada mediante a apresentação do Livro Diário, lastreada com os documentos/comprovantes que serviram de base para os valores registrados, **cuj a escrituração deve obedecer às formalidades exigidas pela legislação**" (destacamos), conforme prevê expressamente o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, conforme dispositivos abaixo transcritos:

Livro Diário

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º).

§ 1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 3º).

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, no transporte dos totais mensais dos livros auxiliares, para o Diário, deve ser feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados.

§ 3º A pessoa jurídica que empregar escrituração mecanizada poderá substituir o Diário e os livros facultativos ou auxiliares por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 1º).

§ 4º Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 2º).

§ 5º Os livros auxiliares, tais como Caixa e Contas-Correntes, que também poderão ser escriturados em fichas, terão dispensada sua autenticação quando as operações a que se reportarem tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados.

§ 6º No caso de substituição do Livro Diário por fichas, a pessoa jurídica adotará livro próprio para inscrição do balanço e demais demonstrações financeiras, o qual será autenticado no órgão de registro competente.

Processamento Eletrônico de Dados

Art. 255. Os livros comerciais e fiscais poderão ser escriturados por sistema de processamento eletrônico de dados, em folhas contínuas, que deverão ser numeradas, em ordem seqüencial, mecânica ou tipograficamente, observado o disposto no § 4º do art. 258.

Da prova

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Ônus da Prova

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

Nesse contexto, como não poderia deixar de ser, foram considerados pela Fiscalização e também pela decisão recorrida, os débitos e créditos constantes da contabilidade que tem suporte no Livro Diário, devidamente arquivado na Junta Comercial, que é a considerada válida conforme dispositivos acima transcritos. Ademais, conforme relatado pela Fiscalização, também foram considerados os lançamentos constantes do SPED da empresa, que igualmente possuem respaldo no Livro Diário, devidamente arquivado na Junta Comercial.

Por esses mesmos motivos, a escrituração contábil que foi considerada na análise do recurso voluntário também foi aquela baseada nos Livros Diário e Razão emitidos aos 31/12/08, no caso do ano-calendário de 2008, arquivados na Junta Comercial.

O Termo de Verificação Fiscal descreve da seguinte maneira conduta enquadrada como **Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica - Remuneração Indireta** (fls. 719 ss.):

2. Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica - Remuneração Indireta.

2.1 O contribuinte em tela integra o quadro societário da empresa CEQUIPEL juntamente com outros quatro irmãos, caracterizando uma empresa familiar, composta assim por sócios administradores integrantes da mesma família conforme rege no Contrato Social e Alterações Contratuais da empresa.(DOC 13)

2.1.2 Também compõe o quadro societário da empresa CEQUIPEL a empresa OPPITZ Soluções Tecnológicas e Participações Ltda, CNPJ 04.379.842/0001-57, que também é composta exclusivamente pelos mesmos sócios pessoas físicas da já mencionada empresa CEQUIPEL, conforme contrato social e alterações.(DOC 23)

2.2 De acordo com apuração efetuada pela Receita Federal do Brasil - RFB, com dados compartilhados dos Processos Administrativos Fiscais - **PAF n.ºs 10980.720.205/2013-03 e 10980.720.204/2013-51**, e consolidados nos Termos Fiscais do Processo, a empresa CEQUIPEL nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010 remunerou de forma indireta o contribuinte AIRTON BOHRER OPPITZ, utilizando-se do grupo de contas do passivo 21017-SOCIOS CTA CORRENTE, em conta individualizada, identificando-se diversas transferências de recursos e pagamentos de despesas com benefícios e vantagens concedidas, tais como pagamentos de cartões de crédito, plano de saúde do beneficiário, aluguel de imóvel, IPTU, IPVA, telefone, salários e respectivos encargos sociais de empregados, dentre outros pagamentos que foram escriturados(contabilizados) a débito na conta contábil-2101700355 AIRTON BOHRER OPPITZ, nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010.

Nos Processos Administrativos Fiscais, acima citados, ficou comprovado, ainda, que para dar aparência de Conta Corrente, além dos valores pagos de despesas pessoais do sócio, também foram escriturados nesta conta valores a receber pelo sócio, lançados a crédito nessa conta de passivo, originados de pró-labore e lucros a distribuir (valores originados de provisões de lucros a distribuir).

Pois bem.

Conforme se verifica do Razão Analítico da empresa CEQUIPEL de fls. 280/291, constata-se que dentre todos os créditos lançados na conta 355-7 em nome do recorrente, que somam o importe de R\$ 3.694.290,94, **apenas os valores de R\$ 200.000,00 e de R\$ 100.000,00** foram lançados sob as rubricas "VLR TRANSF C/C VALOR DISTRIBUIÇÃO LUCROS O/1116/2924861OPPITZ", que sugerem tratar-se de pagamento de distribuição de lucros.

Relativamente aos demais valores recebidos, fato é que conforme escrita contábil da empresa apresentada pelo próprio recorrente, de distribuição de lucros e dividendos não se trata. E não há comprovação nos autos de que se trataria de rendimentos de natureza isenta, não tributável ou de tributação exclusiva na fonte. Não há comprovação, por exemplo, sobre a que título foram recebidos os créditos de maior valor lançados no "conta-corrente" em nome do recorrente, como, por exemplo, os de valor R\$ 1.151.296,00, R\$ 674.000,00 e R\$ 945.000,00.

Em contrapartida, **os valores lançados a débito somam R\$ 3.154.870,90 para o mesmo período.**

Somado a esse fato, tem-se que aos 21/05/07, o recorrente e os demais sócios da empresa CEQUIPEL se reuniram e deliberam acerca do que chamaram "Distribuição Paulatina de Lucros". Da reunião em questão, lavrou-se "Ata de Deliberativa da Distribuição Paulatina de Lucros" (fls. 988/989), que previu o seguinte:

REUNIÃO DE SÓCIOS
INDÚSTRIA DE MÓVEIS CEQUIPEL PARANÁ LTDA.

Aos Vinte e Um de Maio de 2007, reuniu-se a presidência e demais membros da diretoria da empresa INDÚSTRIA DE MÓVEIS CEQUIPEL PARANÁ LTDA., nas dependências de sua sede na Avenida Rui Barbosa, n.º 2980 bairro Guatupê em São José dos Pinhais – PR. A convocação teve início 15:00hrs pelo presidente Sr. Airton Bohrer Oppitz, procedendo a abertura da reunião, ficou estabelecido que em relação a distribuição de lucros, desta data em diante os recursos excedentes em exercícios sociais anteriores acumulados ou não, serão distribuídos aos quotistas como remuneração do capital, na forma de dividendos nos exercícios sociais posteriores. Em relação às operações entre os sócios e a Sociedade, os sócios definem que as contas particulares dos sócios que por ventura forem pagas pela Sociedade serão, para fins contábeis, consideradas mútuos e, estes, serão compensados com o lucro a ser distribuído a cada um dos sócios, no momento da efetiva distribuição, conforme previsão legal e deliberações sociais; E no caso de não haver lucro a ser distribuído ou este ser inferior ao valor do mútuo realizado durante o ano civil, deverá o sócio pagar a diferença à sociedade e demais recolhimentos exigidos em lei. E o pagamento das contas particulares dos sócios está condicionado à existência de caixa necessário para tanto, não podendo ser realizado se comprometer os pagamentos de obrigações da empresa. Em caso de falta de caixa para pagamento de contas da empresa, por atraso ou inadimplência nos contratos de venda ou quaisquer outros motivos, a empresa poderá, antes de recorrer ao mercado financeiro, receber, conforme disponibilidade de um ou de todos os sócios, mútuos para serem devolvidos quando houver disponibilidade de recursos no caixa da empresa ou, compensados com mútuos já existentes entre a empresa e os sócios, na forma acima descrita. Para controle dos valores, além de contas próprias individualizadas na contabilidade, serão confeccionados controles internos de conta corrente, por sócio, para apuração dos valores mutuados. Só serão computados valores a título de juros sobre os empréstimos, tanto da empresa para os sócios, quanto dos sócios para a empresa, quando não houver pagamento no prazo estipulado, quais sejam: (a) Da empresa para os sócios: No momento da distribuição dos lucros, sendo que o prazo para quitação do débito e o percentual de juros incidente será determinado em Assembleia Ordinária a ser marcada pela Sociedade no exercício posterior em que ocorrer o fato. (b) Dos sócios para empresa: No momento da distribuição dos lucros se houverem ou, em caso de necessidade financeira por parte do sócio considerando a disponibilidade de caixa da Sociedade;

O documento em questão demonstra que os sócios da CEQUIPEL, da qual o recorrente, à época, era presidente, ajustaram que as respectivas contas particulares que fossem pagas pela empresa seriam, para fins contábeis, consideradas mútuos, que seriam compensados com o lucro a ser distribuído a cada um, **ressalvando que no caso de não haver lucro a ser distribuído ou de este ser inferior ao valor do mútuo realizado durante o ano civil**, o sócio deveria pagar a diferença à sociedade.

Esse documento, aliado à desproporção entre os valores lançados na conta-corrente do recorrente a título de distribuição de lucros, que, como demonstrado acima, somam R\$ 300.000,00, contra os valores lançados a débito naquela conta no mesmo período, no montante de R\$ 3.154.870,90, deixam claro que esses valores, de fato, não se tratava de antecipação de pagamento de distribuição de lucros, nem de mútuo, já que não há nenhuma comprovação nos autos de que, neste caso, em que os valores debitados superam em muito os valores recebidos a título de suposta distribuição de lucros, tenha havido a devolução da diferença à sociedade pelo recorrente, conforme ajustado na reunião de que resultou a Ata de Distribuição Paulatina de Lucros.

Desse modo, conforme definição de simulação trazida pelo próprio recorrente em seu recurso, no sentido de que **"haverá simulação sempre que um ato de vontade apresentar vontade diferente da aparentemente manifestada"** (fls. 1264), parece-nos, de tudo o quanto aqui exposto e extraído dos autos, ser efetivamente o que se deu no presente caso concreto, a justificar a contagem do prazo decadencial pelo art. 173, I do CTN, como também a aplicação da multa qualificada de 150% sobre a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Dos Vícios Materiais

Em seu recurso voluntário, o recorrente alega que haveria **vícios materiais** que fulminariam de nulidade o lançamento, consistentes:

- a) na desconsideração da contabilidade que retrataria os reais lançamentos da empresa;
- b) na deconsideração de créditos na contabilidade considerada pela Fiscalização; e
- c) na incorreta aferição da base de cálculo do IRPF de 2008.

Todos os vícios apontados pelo recorrente teriam tido como consequência o erro na apuração da base de cálculo do tributo lançado. Os argumentos que sustentam essas alegações reproduzem, em essência, as mesmas teses de defesa constantes da impugnação e de sua manifestação apresentada por ocasião da diligência determinada em primeira instância, e dizem respeito à impugnação de valores específicos considerados no lançamento, todos objeto de análise criteriosa pelo julgador de primeiro grau, bem como ao fato de que a fiscalização teria desconsiderado vários créditos apontados em documentos oficiais da empresa ao argumento, no seu entendimento, infundado, de que somente poderiam ser considerados se comprovados documentalmente.

Pois bem. Em seu recurso voluntário, o recorrente reproduz o questionamento constante de sua impugnação acerca da desconsideração, tanto pela Fiscalização quanto pela decisão recorrida, dos créditos apontados no Razão da empresa CEQUIPEL nos valores de R\$ 200.000,00, R\$ 100.000,00, R\$ 153.000,00, e R\$ 2.577.489,00 (fls. 282, 294 e 319), que alega que teriam sido recebidos a título de distribuição de lucros das empresas OPPITZ, CEQUICOM e ERGOMOBILE por meio da empresa CEQUIPEL.

O recorrente argumenta que não há nenhum motivo para deixar de considerar os valores recebidos a título de lucros de outras empresas, que acabaram dando origem para os gastos realizados, pois esses valores não só constam no razão oficial, como constam também na DIRPF. Anexa parecer de consultoria PricewaterhouseCoopers que conclui que esse procedimento apenas demonstraria a intenção do recorrente de aportar os valores recebidos a título de distribuição de lucros dessas empresas diretamente em sua "conta-corrente" na CEQUIPEL, o que não teria o condão de alterar a natureza desses pagamentos.

A decisão recorrida, por sua vez, não considerou esses valores por entender que por se tratar de distribuição de lucros de outros CNPJ's, não poderiam justificar créditos na CEQUIPEL. Ademais, ressaltou que a escrituração deve possuir respaldo em documentos que atestem a sua validade, mister quando a empresa se utiliza de procedimento não usual em sua escrituração.

Quanto a esses créditos, parece-nos que o fato, por si só, do pagamento da participação nos lucros ser realizado por meio de encontro de contas em contabilidade alheia, realmente, não teria o condão de alterar a sua natureza. Todavia, tem razão a decisão recorrida quando afirma que a escrituração deve possuir respaldo em documentos que atestem a sua validade, especialmente neste caso, em que a empresa adota procedimento bem pouco

ortodoxo. No caso, não constam documentos que sustentem a distribuição de lucros das aludidas empresas ao recorrente. Desse modo, de fato, entendo que não há como considerar os valores em questão.

O recorrente questiona, também, o fato de não ter sido considerado crédito no valor de R\$ 945.000,00, de 29/08/08, bem como dois créditos de R\$ 500.000,00, ambos de 10/03/2009, um de R\$ 300.000,00, e outro no valor de R\$ 310.000,00, de 10/08/2009 e 09/07/2008, respectivamente, que alega terem origem comprovada e estar demonstrado que não se trata de remuneração.

Argumenta que todos os comprovantes a eles referentes se encontram nos autos e se trata de valores aportados na CEQUIPEL. Afirma que não é necessário que as operações respectivas estivessem lastreadas por um contrato escrito, uma vez que a documentação bancária demonstra que efetivamente ocorreram e os valores foram contabilizados.

Quanto a esses valores, adoto, como razões de decidir, os fundamentos da decisão recorrida, abaixo reproduzidos:

Alega o impugnante que a fiscalização desconsiderou vários créditos efetuados na conta 2101700355 (...).

A título exemplificativo, citou o crédito de R\$ 945.000,00, decorrente de transferência em favor da Oppitz e, em sequência, desta ao Banrisul, conforme extrato constante no DOC 5 (fls. 978), bem como os depósitos efetuados nos valores de R\$500.000,00, R\$ 500.000,00, R\$ 300.000,00 e R\$ 310.000,00, nas datas de 10/03/09, 10/03/09, 10/08/09 e 09/07/08, os quais se refeririam a devolução fracionada do empréstimo de R\$ 1.610.000,00, efetuado pelo contribuinte a empresa Tecnolatina, da qual também é sócio, para cuja comprovação juntou aos autos os comprovantes, extratos bancários e memorando sob o título DOC 6 (fls. 980) [987].

O contribuinte questiona a não aceitação do crédito no montante de R\$ 945.000,00. No entanto, há de se observar que tal crédito consta de intimação encaminhada pela fiscalização à empresa CEQUIPEL para fins de sua comprovação (fls. 256 do processo nº 10980.720205/2013-03), dentre outros. Alegou a fiscalização que a empresa não logrou comprovar a existência de tal crédito, escriturado em sua contabilidade (fls. 1154), quando da intimação que lhe foi encaminhada. [Destacamos]

Em sua impugnação, o contribuinte juntou os documentos de fls. 978/987, de cuja análise se verifica o seguinte:

Em 29/08/2008, consta débito deste montante em conta-corrente da CEQUIPEL, bem como crédito no mesmo valor efetuado pela OPPITZ T P em benefício daquela empresa (fls. 978). Nas folhas subsequentes, verifica-se que a empresa Tecnolatina efetuou depósitos nos valores citados pelo interessado em benefício da CEQUIPEL.

O interessado alega que o crédito escriturado em seu benefício tratar-se-ia de devolução fracionada de empréstimo que efetuou à empresa Tecnolatina.

No entanto, da análise aos documentos juntados aos autos, percebe-se que tal alegação não possui nenhum fundamento. Os depósitos efetuados pela Tecnolatina em favor da Cequipel efetuaram-se entre duas pessoas jurídicas, não se vislumbrando vínculo com o interessado pessoa física, tampouco com os crédito e débito de R\$ 945.000,00 efetuados em conta-corrente da CEQUIPEL em 29/08/2008. Não há nos autos documentação capaz de estabelecer qualquer nexó entre ambos. O fato de o contribuinte ser sócio de ambas as empresas não justifica mistura ou confusão patrimonial entre ambos. Conforme já dito, a contabilidade deve obedecer a certos princípios, dentre os quais o da Entidade. Assim como eventuais atos informais praticados entre sócio e empresa não podem ser opostos a Fazenda Pública, principalmente quando a natureza das operações não restar cabalmente comprovada por amparo documental. [Destacamos]

Observa-se que o crédito identificado na conta da empresa CEQUIPEL no valor de R\$ 945.000,00 foi efetuado pela empresa OPPITZ TP e o mesmo valor saiu da conta da CEQUIPEL, na mesma data de 29/08/2008, possivelmente em favor do contribuinte, o que justificaria o crédito efetuado na conta 2101700355 - AIRTON BOHRER OPPITZ. No entanto, da mesma forma não existe qualquer comprovação nos autos de que tal montante se refere a devolução de empréstimo concedido pelo contribuinte a CEQUIPEL, bem como os documentos apresentados apenas evidenciam transações bancárias, sem qualquer evidenciação de sua motivação e natureza das transferências efetuadas. [Destacamos]

Sendo assim, não procede tal alegação, de modo que o crédito efetuado em seu favor, no montante de R\$945.000,00, não pode justificar os pagamentos efetuados em seu favor pela empresa, haja vista que não restou comprovada a natureza isenta, não tributável ou tributada exclusivamente na fonte de tal montante.

O recorrente aponta novamente em seu recurso vários débitos constantes da manifestação que apresentou por ocasião da diligência determinada pelo julgador de primeira instância, que perfazem, atualmente, o importe de R\$ 993.184,68 (considerando que foram baixados pela decisão de primeira instância R\$ 200.000,00 do valor total reclamado, qual seja R\$ 1.193.184,68).

Alega que esses valores foram usados indevidamente como base de cálculo do imposto e que não constam do Razão considerado.

Questiona o fato de que o julgador do primeira instância informar ter procedido à checagem de todos os débitos utilizando-se do livro Razão constante do SPED de fls. 1077/1094 e 1113. Diz que a análise deveria levar em consideração o Razão de fls. 282/291, já que a Fiscalização não considerou a contabilidade apresentada pelo recorrente ainda quando da fiscalização, de fls. 443/456.

Por fim, afirma que do confronto dos valores existentes no Razão de fls. 282/291 com a tabela constante no Relatório Fiscal de fls. 721/731, constata-se que "R\$ 1.193.184,68 NÃO EXISTEM NO RAZÃO!".

Pois bem.

Conforme já observamos neste voto, consta do relatório fiscal a fls. 1153 que diante da duplicidade de contabilidades apresentadas pelo recorrente, quando do levantamento do débito, foram considerados os valores das fichas razões cujos lançamentos se encontram no livro Diário nº 25, devidamente arquivado na Junta Comercial (287/291). O relatório apenas aponta que também foram "anexadas" as fichas razões que constam no SPED 2008 da empresa (fls. 1077/1152), **de que constam os mesmos lançamentos extraídos do livro Diário.**

De todo modo, a afirmação de que dos débitos relacionados na tabela constante no recurso voluntário, que perfazem o importe de R\$ 993.184,68 (considerando a baixa de um total de R\$ 200.000,00 pela decisão recorrida) não contariam do Razão de fls. 282/291 não procede. Com efeito, tal como a julgadora de primeira instância, não poderia deixar de proceder à conferência de todos os valores no Razão Contábil da empresa de fls. 282/291, tendo constatado que todos os valores ali estão, devidamente registrados, de modo que após a exclusão dos valores pela decisão recorrida (R\$ 200.000,00), não existe nenhuma irregularidade com relação aos demais valores constantes de tabela elaborada pelo recorrente.

Mérito

I - Do contrato de usufruto das quotas da CEQUIPEL

O recorrente alega que a fiscalização desconsiderou os lucros que foram distribuídos pela empresa CEQUIPEL nos anos-calendário 2011 e 2012 supostamente de forma desproporcional à sua participação no capital social.

Afirma, no entanto, que apresentou cópia do Instrumento Particular de Contrato de Constituição de Usufruto, por meio do qual transferiu a sua propriedade de 47.185.502 quotas que detinha da empresa CEQUIPEL à OPPITZ, reservando a si a percepção dos lucros decorrentes de tal participação societária. Diz que considerando as outras doações de sua propriedade constantes no referido instrumento, a empresa OPPITZ possui 95% das quotas da empresa CEQUIPEL, sendo que o recorrente possui 51% das quotas da OPPITZ, conforme fazem prova os contratos sociais juntados aos autos.

Assim, conclui que tem direito de receber 53,54% dos lucros (frutos) que são distribuídos pela empresa CEQUIPEL, de modo que está incorreto o Relatório Fiscal na fl. 768 quando afirma que os valores a que teria direito a título de lucros seriam de R\$ 282.224,84 para o ano de 2011 e R\$ 269.694,94 para o ano de 2012, pois não leva em consideração os FRUTOS decorrentes do USUFRUTO que possui nas quotas da empresa OPPITZ.

Afirma que o art. 1.394 do Código Civil, segundo o qual "o usufrutuário tem direito à posse, uso, administração e percepção dos frutos", não dá margem a outra interpretação que não seja a obrigatoriedade de a empresa destinar ao usufrutuário os valores dos lucros que se apuram no período.

Neste ponto, adoto, como razões de decidir, do fundamentos da decisão recorrida, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, abaixo reproduzidas:

Observe-se que o interessado pretende justificar os pagamentos de suas contas particulares na alegação de que não teria recebido lucros de forma desproporcional às cotas que possui na CEQUIPEL, devido ao referido contrato de usufruto. Ou seja, afirma que, em realidade, em que pese a transferência das quotas da CEQUIPEL a OPPITZ, o que de fato teria ocorrido é os lucros terem sido distribuídos como se ainda detivessem as quotas da CEQUIPEL que foram transferidas a OPPITZ por força do contrato de usufruto.

Em acréscimo afirma, ainda, que a fiscalização agiu de forma "absurda e irresponsável" ao desconsiderar créditos de mais de dois milhões de reais para considerá-los como remuneração/pró-labore.

Com relação a distribuição de lucros a sócios ou acionistas, dispõe a legislação que 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 de jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

A respeito de distribuição de lucros ou dividendos, o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26/12/95, dispõe o seguinte:

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.

Especificamente, para pessoa jurídica tributada com base no lucro real, como é o presente caso, dispõe o art. 654 do Decreto nº 3.000, de 1999, que:

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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

A Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, que regula a determinação e o pagamento do imposto de renda,

se aplica aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, em seu art. 48, assim dispõe:

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 § 4.º.” (grifou-se)

Assim, a legislação supramencionada excluiu da incidência do imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, que não integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário desses valores. As mesmas disposições constam do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/99, RIR/99 que considera nos arts. 39, XXVI a XXIX, sem incidência de tributação os lucros e dividendo efetivamente distribuídos, ou seja, aqueles valores que comprovadamente ingressaram no patrimônio dos sócios, acionistas ou titular de pessoa jurídica.

A interpretação deve ser literal, conforme previsto no art. 111 da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional – CTN.

Portanto, como a distribuição de lucros não é tributada na pessoa física, tornase crucial a comprovação de sua existência na contabilidade da empresa, caso contrário se estaria abrindo um caminho para que rendimentos sujeitos à tributação pudessem ser declarados como isentos, burlando, assim, a cobrança do imposto.

Desta forma, necessário se faz que a escrita contábil da empresa esteja em conformidade com a legislação comercial; caso contrário, sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, devendo submeter-se ao ajuste anual do imposto devido pela pessoa física beneficiária.

E por envolver a pessoa do sócio da empresa, a distribuição de lucros ou dividendos deve estar cercada de elementos seguros de provas que demonstrem, de forma cabal e inequívoca, a efetividade da operação, como, por exemplo, a escrituração em Livro Diário.

Logo, para se admitir tais rendimentos como isentos, necessário é que exista escrituração demonstrando a apuração de resultado contábil e a efetiva existência de lucros acumulados a suportar a distribuição.

Por se tratar de rendimentos isentos e não tributáveis, a natureza de distribuição de lucros deve ser inequivocamente comprovada.

No caso concreto ora analisado, o contribuinte procura justificar o recebimento de lucros isentos decorrentes de distribuição de lucros da empresa CEQUIPEL a OPPITZ, por força de contrato de usufruto que lhe garantiria o recebimento de tais lucros.

Frise-se que os lucros são pagos com intuito de permitir que o sócio ou acionista receba um rendimento decorrente do capital investido na empresa. Com isso, o acionista/sócio percebe um

rendimento para compensar ter investido seu capital na empresa.

Saliente-se que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando para a incidência do imposto o benefício por qualquer forma e a qualquer título, conforme disposto no art. 3º, § 4º, da Lei n.º 7.713, de 1988 e no art. 43 do CTN:

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.

[...]

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

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp n° 104, de 2001)

Adicionalmente, o art. 176 do CTN consagra o princípio da legalidade em matéria de isenção e o art. 4º do mesmo diploma legal estipula que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Outro ponto a destacar é que o art. 111, II, do CTN estabelece que a legislação acerca de outorga de isenções deve ser interpretada literalmente.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II – outorga de isenção;

Portanto, a concessão de benefícios tributários, como a isenção dos lucros dividendos, deve ser algo excepcional, uma vez que a regra geral é a tributação “sobre a renda e proventos de qualquer natureza”. Assim, as normas que concedem benefícios tributários não comportam extensão a casos não expressamente nelas previstos.

Note-se que os dispositivos da legislação tributária relativos ao pagamento de lucros e dividendos, anteriormente transcritos, não fazem qualquer menção a usufrutuários, não podendo o instituto do usufruto, definido no Direito Civil e instituído entre particulares, descaracterizar a relação jurídica tributária estabelecida nos dispositivos legais que determinam o pagamento de lucros e dividendos aos sócios/acionistas, os quais devem ser obrigatoriamente acatados pelas autoridades administrativas tributárias, ante o princípio da legalidade estrita a que estão submetidas, a teor do já citado art. 142 do CTN.

Os dispositivos legais do Direito Civil definem ter o usufrutuário direito à percepção dos frutos do bem, mas essa é uma relação particular acertada entre as partes, proprietários e usufrutuário, que não pode ser oposta à definição da fonte pagadora e sujeito passivo, empresa investida e sócio/acionista, definidos na legislação tributária para os casos de pagamento de lucros e dividendos. Essa determinação está contida nos arts. 109, 116 e 123 do CTN, que são claros ao definir: que o direito privado não pode ser utilizado na definição dos efeitos tributários de institutos nele definidos; que o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador e que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus

institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

[...]

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

[...]

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Portanto, o instrumento de concessão de usufruto só produz efeito entre as partes que o firmaram e não geram repercussões tributárias não previstas na legislação do Imposto de Renda.

Dessa forma, o contribuinte não pode justificar gastos na CEQUIPEL com lucros isentos que teria recebido desta empresa, por força de contrato de usufruto. O lançamento refere-se a rendimentos recebidos da CEQUIPEL, portanto deveria restar comprovado o recebimento de lucros isentos da CEQUIPEL, o que não restou comprovado, pois os sócios já haviam transferido boa parte de suas quotas desta empresa a OPPITZ, de modo que, em havendo lucros a distribuir pela CEQUIPEL, a OPPITZ é que teria direito a isenção quando de sua distribuição, e não o contribuinte, já que este não é mais o detentor das quotas da CEQUIPEL.

Não se pode, com um contrato particular, fazer com que haja usufruto da isenção concedida pela legislação tributária ao detentor das quotas do capital da empresa. Uma coisa é usufruir do lucro, outra bem diferente é usufruir da isenção que a legislação concede ao detentor das quotas. Conforme já exposto, o contrato particular não pode alterar, nem estender, os efeitos da legislação que trata de isenção, haja vista ser literal a sua interpretação.

Assim, irresponsável seria o FISCO se considerasse suas alegações diante dos fatos como se apresentam, , uma vez que é obrigação da autoridade fiscal efetuar ao lançamento nos termos da legislação tributária vigente, sob pena de responsabilidade funcional. Da mesma forma, é obrigação do contribuinte comprovar suas alegações, principalmente no caso concreto que ora se analisa, quando restou evidenciado, dentro da contabilidade da empresa CEQUIPEL, o pagamento de suas contas particulares.

Desta feita, ao contrário do que pensa o contribuinte, não é nada normal ou natural, efetuar-se o registro e controle do pagamento de contas particulares de sócio dentro da contabilidade da empresa. Tal conduta fere os princípios contábeis, em especial o Princípio da Entidade, que tem como primazia não misturar patrimônios, tampouco obrigações. Ademais, contratos particulares, como o contrato de usufruto apresentado, não têm o condão de alterar o beneficiário de lucros distribuídos de forma isenta, qual seja, o detentor das quotas da empresa com participação em seu capital social.

Desse modo, não havendo nos autos provas hábeis a favor do Impugnante quanto à natureza do recurso que alega haver recebido (distribuição de lucros), não pode tal argumento ser aceito para justificar os pagamentos efetuados pela empresa CEQUIPEL em favor do contribuinte nos anos-calendário ora analisados.

Dos lucros acumulados - cômputo como crédito do recorrente

O recorrente alega que a legislação do IR salvaguarda a forma como foi operacionalizada a distribuição de lucros e dividendos realizada pela CEQUIPEL. Argumenta que nos termos dos parágrafos 3º e 4º do art. 48 da IN/SRF nº 93/97, eventuais parcelas pagas que excederem o valor dos lucros e dividendos distribuídos, deverão ser imputados contra lucros acumulados ou reserva de lucros, havendo a incidência da tabela progressiva apenas se não houver saldo de lucros acumulados ou reserva de lucros. Desse modo, afirma que uma vez que havia lucros acumulados passíveis de cobrir todos os seus gastos, a própria legislação autoriza o abatimento desses valores contra os saldos da referida conta, de modo que a fiscalização deveria ter abatido do lucro acumulado todos os valores que entendeu serem remuneração em virtude da ausência de créditos para, ao final, se esgotada a reserva de lucros, lançar o imposto conforme o § 4º do mencionado dispositivo.

Acrescenta que não se aplica ao presente caso o § 5º do dispositivo mencionado, pois os valores pagos ao recorrente não podem ser considerados, na sua essência, como um pró-labore, uma vez que os seus gastos pessoais só foram pagos pela empresa porque estavam contabilizados em conta do passivo, que possuía créditos aptos a fazer frente a eles, mas que nunca foram tidos como despesas da empresa e só seriam considerados como pró-labore na hipótese de não haver saldo credor na conta registrada no passivo da empresa, tampouco lucro acumulado, que sustentassem essas retiradas.

Afirma que o fato de os gastos registrados no passivo com o sócio se referirem a contas de telefone, escolas, cursos de línguas e outros semelhantes em nada impactam o presente caso, pois não se está diante de pagamentos de despesas pela empresa, que, inclusive, seriam dedutíveis para fins de imposto de renda da pessoa jurídica, pelo que não se pode invocar a aplicação do § 5º do art. 48 da IN/SRF 93/97 ao presente caso.

Pois bem. O presente processo decorre de lançamento efetuado na pessoa jurídica CEQUIPEL, CNPJ nº 00.325.400/0001-77, sendo que aquele processo administrativo, de nº **10980.720.205/2013-03**, já foi julgado em primeira e segunda instâncias. Assim, por bem haver apreciado a questão atinente ao pagamento de remuneração indireta aos sócios, adoto, quanto a este ponto, como razões de decidir, o seguinte trecho do **Acórdão de 2302-003.687**, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Tribunal:

A Fiscalização apurou que a empresa remunerou de forma indireta seus sócios-administradores, mediante a utilização do grupo de contas do passivo 21017 - SOCIOS CTA CORRENTE, em contas individualizadas por sócio, nas quais se houveram por identificadas diversas transferências de recursos e pagamentos de despesas com benefícios e vantagens concedidas, tais como pagamentos de escolas e cursos de línguas, condomínio residencial, cartões de crédito de titularidade dos sócios (beneficiários) e de seus cônjuges, despesas com luz, telefone, IPTU, IPVA, financiamento, licenciamento, seguro obrigatório, combustível, seguro e reparo de veículos, plano de saúde do beneficiário, cônjuge e filhos, clubes (hípica e iate clube), aluguel de imóvel para filho, salários e respectivos encargos sociais de empregados inerentes à atividade rural do beneficiário (haras), dentre outros pagamentos que foram escriturados (contabilizados) nas contas contábeis 2101700355 - AIRTON BOHRER OPPITZ, 2101700356, (...), nos anos calendário de 2008, 2009 e 2010.

Tais pagamentos efetuados pela pessoa jurídica foram confirmados pela empresa, alegando que os sócios são os reais beneficiários de todos os pagamentos efetuados. Tais pagamentos foram feitos para as pessoas físicas e/ou para terceiros por conta dos sócios, incluindo os pagamentos inerentes à atividade rural do Sr. Airton Bohrer Oppitz, realizada em sua propriedade rural (HARAS).

Ao manusear os documentos de caixa da empresa, a Fiscalização constatou que a real natureza dos pagamentos contabilizados nas contas de empréstimos dos sócios para a empresa era, em realidade, pagamentos de remunerações aos sócios, pois se tratavam de despesas pessoais cotidianas dos sócios, em que estes entregavam ""boletos", "faturas", ordens de pagamentos e pedidos de depósitos em conta corrente de suas contas pessoais ao setor financeiro da empresa, que efetuava esses pagamentos e os contabilizava como se fossem recebimentos pelos sócios de parcelas de supostos empréstimos feitos por eles à empresa.

A Fiscalização constatou, contudo, que na exata ocasião desses pagamentos aos sócios, estes não possuíam quaisquer créditos para receber da empresa, pois suas "contas correntes" apresentavam saldo devedor nessas datas.

A Fiscalização também verificou que a empresa utilizava este mesmo grupo de contas do passivo para contabilizar os lucros a serem distribuídos aos sócios e os prólabores a pagar. Merece ser destacado, todavia, que os valores de pró-labore e de lucros distribuídos efetivamente pagos pela empresa aos sócios, foram devidamente considerados pela Fiscalização e, em consequência, não compuseram a base de cálculo do lançamento, conforme expressamente consignado no Relatório Fiscal:

"Com intuito de aumentar ainda mais a confusão contábil dessas contas, a empresa utilizava este mesmo grupo de contas do

passivo para contabilizar os lucros a serem distribuídos aos sócios e os pró-labores a pagar.

Em virtude disto, utilizou-se o critério de conta corrente, ou seja, quando o sócio possuía crédito em conta corrente - contábil (valores a receber, normalmente originados de pró-labores ou lucros a distribuir provisionados) foi abatido os pagamentos das contas pessoais dos sócios (valores considerados recebidos pela empresa) até esta conta ficar devedora. Deste momento em diante todos os pagamentos lançados, a débito, nesta mesma conta corrente foram considerados remuneração paga ao sócio que dá nome à conta contábil."

Não há espaço, portanto, para a alegação de que "sobre os remunerações recebidas por sócios das sociedades a título de lucro não incide imposto ..." Conforme ressaltado pela Autoridade Lançadora, os valores referentes ao pró-labore e aos lucros distribuídos foram abatidos do lançamento, não havendo o Recorrente demonstrado o menor indício de que tal abatimento não tenha de fato ocorrido.

Intimada mediante os Termos de Intimação Fiscal nº 07, 08 e 09 a apresentar a documentação contábil hábil a comprovar a origem dos lançamentos contábeis feitos a crédito nas contas do passivo do grupo de contas 21017 - SOCIOS CTA CORRENTE, a empresa não a disponibilizou, apresentando, tão somente respostas evasivas com relação a estes créditos. Ou seja, restaram sem comprovação e sem explicação a origem dos supostos créditos dos sócios-administradores a justificar os pagamentos a eles efetuados em suas "contas correntes".

Não procede, portanto, a alegação de que houve apenas distribuição de lucro em contra-partida da conta lucros acumulados. No caso, a verdade real que se apresenta é a clara remuneração indireta (disfarçada) paga aos sócios sem prova do pagamento dos sócios à pessoa jurídica.

A forma que a empresa adotou para dissimular esses lançamentos (despesas pessoais e remuneração dos sócios) em contas do passivo não descaracteriza a essência dos fatos contábeis que são os efetivos pagamentos de despesas cotidianas e pessoais dos sócios e não recebimento de parcelas de fictícios empréstimos anteriormente realizados pelos mesmos sócios, como assim restou formalmente registrado na contabilidade da empresa.

Pelo essas razões, uma vez que restou caracterizado o pagamento de remuneração indireta da empresa CEQUIPEL ao recorrente, não se aplica ao presente caso o art. 48, § 4º da IN/SRF 93/97.

Dos juros sobre a multa

Por fim, o recorrente alega que os juros SELIC não devem ser exigidos sobre a multa de ofício lançada. Cita precedente nesse sentido da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O artigo 161 do Código Tributário Nacional dispõe sobre a incidência de juros sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento nos seguintes termos:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Por sua vez, os artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96, trazem previsão expressa da incidência de juros sobre a multa:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

(...).

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Por fim, essa matéria já se encontra pacificada no âmbito deste Tribunal, conforme Enunciado de nº 108 da súmula de sua jurisprudência:

Enunciado CARF nº 108: *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Desse modo, não assiste razão ao recorrente neste ponto.

Processo nº 10980.722888/2014-14
Acórdão n.º **2402-007.248**

S2-C4T2
Fl. 1.451

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Renata Toratti Cassini