



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10980.722890/2014-85</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2202-012.100 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 7 de julho de 2026                                   |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | RODRIGO BOHRER OPPITZ                                |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

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

Exercício: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. REMUNERAÇÃO INDIRETA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. USUFRUTO DE QUOTAS SOCIAIS. MULTA QUALIFICADA. DECADÊNCIA. REDUÇÃO DA MULTA.

**1 CASO EM EXAME**

1. Recurso voluntário interposto contra acórdão que julgou parcialmente procedente a exigência de crédito tributário de imposto de renda da pessoa física, relativa aos exercícios de 2009 a 2013, com fundamento em omissão de rendimentos decorrentes de remuneração indireta por meio de pagamentos de despesas pessoais pela empresa CEQUIPEL, da qual o contribuinte é sócio. O lançamento também incluiu valores recebidos a título de lucros distribuídos em desacordo com a proporção prevista no contrato social.

**2 QUESTÃO EM DISCUSSÃO**

As questões em discussão consistem em: (i) verificar a validade da imputação de omissão de rendimentos baseada em lançamentos contábeis registrados como “sócios conta corrente”; (ii) verificar a existência de omissão de rendimentos na distribuição de lucros pela CEQUIPEL, especialmente quanto aos lucros auferidos pelo usufruto das quotas da empresa OPPITZ; (iii) aferir a incidência de multa qualificada por suposta conduta dolosa; e (iv) reconhecer eventual decadência do crédito tributário relativamente a períodos anteriores a 08/12/2009.

**3 RAZÕES DE DECIDIR**

Não subsiste a alegação de nulidade do lançamento por falta de motivação ou ofensa à verdade material, pois o acórdão recorrido

fundamentou-se em análise concreta das alegações e documentos apresentados, inexistindo cerceamento de defesa ou vício procedimental.

Em relação à alegada omissão de rendimentos, a distribuição de lucros realizada pela empresa OPPITZ, da qual o contribuinte é usufrutuário das quotas sociais, deve ser reconhecida como isenta de imposto de renda, conforme interpretação conferida pela jurisprudência da CSRF, pois os frutos civis oriundos do usufruto societário constituem rendimentos do usufrutuário.

Não ficou demonstrada a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte. A ausência de ocultação, de utilização de artifícios fraudulentos ou de manipulação intencional dos elementos essenciais do fato gerador impede o enquadramento da conduta nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

A ausência de dolo impede a aplicação do artigo 173, I, do CTN, devendo ser observado o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º. Assim, impõe-se o reconhecimento da decadência do direito de lançar os créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos até 08/12/2009.

A multa qualificada de 150% não encontra respaldo nos autos, devendo ser reduzida para 75%, conforme o padrão legal ordinário.

A cobrança de juros sobre a multa encontra amparo legal, nos termos do artigo 161 do CTN e da Súmula CARF 108.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para: (a) reconhecer a decadência do lançamento no que se refere ao ano-calendário 2008; (b) reconhecer a inexistência de omissão de rendimentos relativamente aos valores distribuídos a título de lucros pela empresa Oppitz; e (c) para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Buschinelli Sorrentino** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Ronnie Soares Anderson** – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem (fls. 744 a 749):

Trata o presente processo de lançamento efetuado por meio do Auto de Infração de fls. 472/483, relativo aos exercícios 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, em nome de RODRIGO BOHRER OPPITZ, para apuração de imposto de renda da pessoa física (cód.2904), no valor de R\$892.705,86, acrescido de multa de ofício qualificada no montante de

R\$1.339.058,80 e juros de mora.

Conforme se verifica às fls. 473/474 dos autos, foi apurada a infração “Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica, com qualificação da multa em 150%.

A ação fiscal foi determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal -

MPF nº 09.3.01.00-2014-00462-2, com a finalidade de se verificar possível omissão de

rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica relativos a trabalhos prestados pelo contribuinte a

empresa CEQUIPEL Indústria de Móveis e Comércio de Equipamentos Gerais Ltda., CNPJ

00.325.400/0001-77, da qual o contribuinte é sócio, bem como a verificação de valores

complementares recebidos indevidamente da mesma empresa a título de participação nos

lucros.

O Termo de Verificação e Encerramento consta às fls. 484/513.

Informa a Fiscalização que no curso da ação fiscal efetuada na empresa

CEQUIPEL Indústria de Móveis e Comércio de Equipamentos Gerais Ltda constatou-se, a

partir do exame da contabilidade (livros Diário e Razão) e documentação contábil que deu

origem aos lançamentos efetuados naquela empresa, que esta remunerou de forma indireta seus

sócios-administradores, mediante a utilização do grupo de contas do passivo 21017 - SÓCIOS

CTA CORRENTE.

Em contas individualizadas, por sócio, foram identificadas diversas

transferências de recursos e pagamentos de despesas com benefícios e vantagens concedidas,

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 late 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

contribuinte "2101700357 RODRIGO BOHRER OPPITZ".

Tais pagamentos foram confirmados pela empresa, a qual alegou que os

sócios são os reais beneficiários de todos os pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, em

benefício direto dos sócios ou de terceiros em seu benefício.

Ao manusear os documentos de caixa da empresa, a Fiscalização constatou

que a real natureza dos pagamentos contabilizados nas contas dos sócios na empresa eram

pagamentos de remunerações aos sócios, pois se tratavam de despesas pessoais cotidianas em

que os sócios entregavam “boletos”, “faturas”, ordens de pagamentos de contas pessoais dos

sócios, bem como pedidos de depósitos em conta corrente, ao setor financeiro da empresa, que

efetuava esses pagamentos.

Entendeu a Fiscalização que a forma que a empresa adotou para

“esconder” esses lançamentos (despesas pessoais e remuneração dos sócios) em contas do

passivo não descaracteriza a essência dos fatos contábeis que são pagamentos de despesas

cotidianas e pessoais dos sócios.

Constatou-se, ainda, que a empresa utilizava este 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, os quais eram lançados a crédito nessa conta de passivo.

Para efeito de apuração das remunerações indiretas distribuídas na conta

2101700357 - RODRIGO BOHRER OPPITZ, foram abatidos desses créditos todos os pagamentos lançados a débito na conta, até esta ficar devedora. O saldo devedor apurado em

cada mês compôs a base de cálculo do imposto apurado, conforme discriminado às fls. 509 dos

autos.

Além disso, foi detectado pela Fiscalização que a empresa CEQUIPEL

distribuiu lucros ao contribuinte 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 tais diferenças não foram levadas

à tributação pelo interessado. Dessa forma, tais diferenças também compuseram a base de

cálculo do imposto, conforme quadro demonstrativo de fls. 512.

Entendendo que o Contribuinte agiu com intuito doloso de lesar o Fisco, efetuou-se o lançamento com o deslocamento da contagem do prazo decadencial para

lançamento do IRPF para o inciso I, artigo 173, do Código Tributário Nacional.

Procedeu-se à Representação Fiscal para Fins Penais, em face do fiscalizado, em cumprimento ao disposto no art. 1º do Decreto nº 2.730, de 19 de agosto de

1998 e Portaria SRF nº 2.439/2010.

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresentou, em 07/01/2015, a impugnação de fls. 520/578, na qual alega o seguinte:

☐ seja o julgamento do presente processo sobrestado até o julgamento definitivo dos processos administrativos 10980.720205/2013-03 e 10980.720204/2013-51, por possuírem identidade de mérito com o presente e pelo fato de a autuação questionada derivar de dados compartilhados com tais processos;

☐ houve a decadência dos débitos relativos ao período de 01/2008 a 10/2009;

☐ deve-se buscar a verdade material dos fatos, com vistas à descoberta da ocorrência ou não do fato gerador;

☐ a remuneração pode se dar por meio de pró-labore ou por meio de distribuição de lucros, em decorrência do investimento realizado na sociedade;

☐ o fiscal desqualificou a remuneração recebida a título de lucros para considerá-la como pró-labore;

☐ a realidade dos fatos é que a contabilidade "trata de simples conta-corrente (registrado no passivo da empresa) que é compensado com as distribuições de lucros";

☐ a fiscalização desconsiderou vários créditos efetuados na conta nº 2101700357 - RODRIGO BOHRER OPPITZ, uma vez que a CEQUIPEL não teria esclarecido a origem dos valores de R\$28.000,00 e R\$1.990,00,

além de todos os demais lançamentos a crédito efetuados na conta;

☐ tais créditos não poderiam ter sido desconsiderados somente pelo fato de a CEQUIPEL "não ter esclarecido" tais créditos, uma vez que se encontram devidamente contabilizados, não podendo a fiscalização simplesmente desconsiderá-los;

☐ junta livros Razão às fls. 597/620, para fins de justificar a existência de créditos escriturados e não considerados pela fiscalização, bem como a inexistência de débitos considerados pela fiscalização;

☐ estando os créditos evidenciados no ativo e no passivo da empresa, não há qualquer irregularidade em os sócios fazerem jus a tais valores com o pagamento, pela empresa, de contas pessoais;

☐ mesmo que a conta corrente do impugnante apresentasse saldo devedor, não haveria que se falar em remuneração indireta, haja vista que as distribuições de lucro eram utilizadas para a quitação dessas dívidas em curto espaço de tempo;

☐ acha "estranho" o fato de a fiscalização ter considerado débitos até 31/12/2010, haja vista que nos anos 2011 e 2012 houve recebimentos de lucros, que por si só já transformaria o saldo da conta-corrente em credor;

☐ quando muito, poder-se-ia falar em mútuo/empréstimo, porém jamais em remuneração;

☐ afirma que existem débitos relativos a contas supostamente pagas em favor do contribuinte e considerados pela autoridade autuante no auto de infração que não se encontram nos Razões da conta 2101700357 (DOC 5 juntado), para justificar que o Fisco está exigindo imposto sobre pagamentos que não existiram;

☐ entende que se revela pertinente a produção de prova técnica sob a modalidade de perícia contábil;

☐ conclui que a autoridade administrativa está exigindo imposto de renda sobre valores inexistentes, ou seja, sobre pagamentos que nunca ocorreram;

☐ ao se analisar o conjunto da contabilidade é inafastável o reconhecimento

de que todo o dinheiro autuado foi distribuído, sendo tal numerário proveniente de lucros acumulados, inclusive em exercícios anteriores ao fiscalizado, que não foram considerados pela fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal;

☐ explica que a retirada poderia se dar de forma antecipada ou após a acumulação do lucro pela Cequipel, a depender das necessidades de caixa da empresa, de modo que, por vezes, preferiram os sócios não distribuir inteiramente os lucros acumulados de uma única vez para não deixar a empresa sem capital disponível;

☐ afirma que a distribuição paulatina dos lucros, postergada ou antecipada, está registrada na Junta Comercial, conforme DOC 6 juntado, e que as retiradas podem ser aferidas pela simples análise do livro Razão da Cequipel;

☐ cita jurisprudência do CARF;

☐ que não cabe a incidência de imposto sobre lucros distribuídos e que a fiscalização tentou alterar a natureza jurídica da distribuição de lucros;

☐ não houve distribuição desproporcional dos lucros, pois recebeu lucros da OPPITZ, cujo usufruto das quotas foi resguardado aos sócios, conforme DOC 3 juntado, e que a OPPITZ detém 95% do capital social da CEQUIPEL tendo os sócios recebido da CEQUIPEL a distribuição dos lucros correspondente à participação da OPPITZ na empresa;

☐ que a contabilidade não foi desqualificada pela auditora, nem tornada imprestável, o que não impede que sejam apurados os lucros distribuídos;

☐ questiona a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% e afirma que o equívoco na atuação fiscal consiste em tratar o ato jurídico existente (distribuição de lucros) como ato simulado, desconstituindo-o e pretendendo dar a ele outra conotação ou coloração.

☐ que se olvidou, ao se fazer o lançamento, que a norma geral de conduta presumida constitucionalmente é a boa-fé e, em sendo o ato simulado ato ilícito, para admitir sua existência é necessária a prova.

☐ cita doutrina de Celso Antônio Bandeira de Melo e aduz que no caso em

exame a prova necessária para demonstrar ato simulado não foi e não pode ser produzida, já que, ato simulado não há;

que não se pode justificar a qualificação da multa num lançamento em pessoa física com relatos de incorreções nos registros contábeis de pessoas jurídicas;

que a multa qualificada foi imposta múltiplas vezes, nas pessoas físicas dos sócios e na pessoa jurídica, pelo mesmo fato, e que tal conduta viola o princípio da igualdade;

as multas de 75% e de 150% extrapolam os limites e princípios da proporcionalidade e razoabilidade, caracterizando-se em verdadeiro confisco;

que está em trâmite perante o Supremo Tribunal Federal o RE 640.452, de Relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, no qual foi reconhecida a repercussão geral da matéria, a respeito do caráter confiscatório e desproporcional da multa isolada;

cita o artigo 150, IV, da CF/88 e alega que muitas vezes a ofensa a dispositivo constitucional é feita de forma indireta, burlando-se a vedação ao confisco pela imposição de penalidade administrativa elevada às raias do absurdo, como muito bem destaca Sacha Calmon Navarro Coelho.

o presente feito administrativo deve ficar sobrestado até decisão final da Corte Suprema que trata da matéria no RE 640.452;

as multas aplicadas devem ser reduzidas para o percentual de 25%, conforme já efetuado pelo STF em outros casos;

protesta pela produção de provas periciais.

Por fim, requer:

“a) seja o julgamento do presente processo sobrestado até o julgamento definitivo

dos

processos

administrativos

10980.720205/2013-03

e

10980.720204/2013-51, por possuírem identidade de mérito e relação de prejudicialidade com o presente;

b) seja reconhecida a decadência dos débitos relativos ao período de 01/2008 a 10/2009;

c) seja julgado improcedente o lançamento haja vista que os valores autuados referem-se à manutenção de simples conta-corrente entre o sócio e a empresa, bem como pela correta distribuição de lucros ao impugnante;

d) no caso de manutenção da exigência fiscal, seja declarada improcedente a exigência da multa qualificada de 150%;

e) no caso de manutenção desta multa, que esta seja reduzida para o patamar que venha a ser definido quando do julgamento do RE 640.452, com repercussão geral reconhecida, devendo o presente feito ficar sobrestado, nos termos do art. 62-A do CARF, até a decisão final da Corte suprema sobre a matéria;

f) sejam tais multas reduzidas para o patamar de 25%, o que está em consonância com o já preconizado pelo STF, respeitando-se, assim, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade;

g) por fim, protesta a Impugnante pela produção de todas as provas admitidas em direito, pela juntada de novos documentos, depoimentos pessoais, prova testemunhal e, em especial, pela realização de perícia contábil para que, observando-se os quesitos anexos, o Sr. Perito - também ali indicado - produza as provas que requer.”

Após análise da impugnação, dos documentos juntados pelo interessado e daqueles constantes dos autos, restaram alguns pontos a serem esclarecidos pela autoridade

lançadora para fins de bom julgamento da presente lide, motivo pelo qual o presente processo

foi encaminhado para diligência junto a fiscalização, nos termos da Resolução de fls. 649/656.

Em resposta, esta juntou os documentos de fls. 658/695 e prestou os esclarecimentos de fls.

698/700.

O contribuinte, por sua vez, tendo tomado ciência do resultado da

diligência, apresentou os argumentos de fls. 714/736, insistindo na tese de que os valores

lançados referem-se a distribuições de lucros realizadas pela empresa CEQUIPEL, não tendo

havido distribuição desproporcional de lucros, uma vez que estaria respaldado por "contrato de

usufruto" para o recebimentos de tais lucros, após a transferência de 95% das quotas desta

empresa para a OPPITZ.

Alega, ainda, dentre outros argumentos que serão oportunamente

analisados, que a fiscalização considerou, na apuração da base de cálculo do imposto, débitos

não existentes no Razão, bem como teria desconsiderado créditos ali registrados, e que tais

erros macularam o lançamento de tal forma que este deve ser anulado por existência de vício

material, que o torna nulo ab initio.

Por fim, alega que a fiscalização aceitou a contabilidade juntada com a

impugnação no processo do sócio Maurício e que, assim utilizou critérios diferentes para

contribuintes na mesma situação e que tal conduta seria imoral, devendo-se, portanto, que no

presente caso também seja aceita contabilidade apresentada pelo impugnante em sua

impugnação.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

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 totalmente 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.

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 inconstitucionalidade 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 DOUTRINA.

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.

(fls. 742)

Cientificado do resultado do julgamento em 07/03/2017, uma terça-feira (fls. 806), o recorrente interpôs este recurso voluntário em 06/04/2017, uma quinta-feira (fls. 810), no qual se sustenta, sinteticamente:

- a) A não aplicação do prazo decadencial previsto no Art. 150, § 4º do CTN e no Art. 173, I do CTN viola a regra do lançamento por homologação, pois foi comprovado o pagamento parcial do Imposto de Renda durante os anos-calendário em análise, garantindo a contagem do prazo decadencial sob essa modalidade específica (fls. 820).
- b) A fiscalização e o v. acórdão ora recorrido contrariam o Art. 142 do CTN e o princípio da legalidade, pois lançaram imposto sobre base de cálculo que não foi devidamente comprovado nos autos; ou violação ao princípio do contraditório, na medida em que foram desconsiderados créditos documentalmente comprovados no razão contábil da empresa (fls. 822, 827).
- c) A fiscalização e o v. acórdão ora recorrido ofendem a verdade material dos fatos e os direitos societários do Recorrente, pois ignoraram a existência válida e eficaz do usufruto nas quotas da OPPITZ na CEQUIPEL, direito que determina o recebimento proporcional de lucros (fls. 832, 833).
- d) O lançamento desconsidera a natureza dos valores pagos ao Recorrente, pois tais pagamentos não configuram remuneração ou pró-labore, mas sim distribuição de lucros e dividendos isentos do Imposto de Renda (art. 10 da Lei n 9.249/95), sendo o recebimento permitido pela legislação tributária na medida em que se trata da percepção dos frutos do usufruto legalmente estabelecido (fls. 834, 837).

e) A fiscalização viola o princípio contábil e a regra de distribuição de lucros, pois os valores distribuíveis deveriam ser abatidos diretamente nos lucros acumulados ou reservas de lucros da CEQUIPEL, conforme preceitua o Art. 48, § 3º da IN SRF 93/97, garantindo que a tributação ocorra apenas se esgotada a reserva (fls. 835, 836).

f) A aplicação da multa de ofício qualificada de 150% é indevida e ilegal, na medida em que não houve qualquer ato caracterizador de simulação, fraude ou dolo por parte do Recorrente, estando o procedimento contábil devidamente individualizado (fls. 816, 839).

g) A exigência de juros SELIC sobre a multa é ilegal e afronta o princípio da legalidade tributária, pois não há previsão legal para que juros sejam calculados sobre valores de natureza sancionatória (multa), restringindo-se tal incidência somente aos tributos em si (fls. 840).

Diante do exposto, pede-se, textualmente (fls. 840):

i. Reconhecer a decadência do direito ao lançamento do imposto exigido das competências de 01/2008 a 10/2009, em razão do transcurso do prazo de 5 anos previsto no § 4º, do art. 150, do CTN; ou, quando menos, das competências de 01/2008 a 12/2008; ante a ausência de simulação no caso;

ii. Preliminarmente, a nulidade dos lançamentos por vício material, por ofensa ao art. 142, do CTN, em razão da inclusão de rubricas inexistentes na base de cálculo do tributo exigido;

iii. Eventualmente, a nulidade dos lançamentos dos anos de 2008, 2009 e 2010, por ofensa ao art. 142, do CTN, em razão da comprovação do erro na apuração da base de cálculo desses períodos, pelo fato de não terem sido considerados créditos documentalmente comprovados nos autos; ou, quando menos, a aceitação de tais créditos na composição da base de cálculo, com o consequente recálculo das eventuais parcelas exigidas;

iv. No mérito, o provimento do recurso em razão da comprovação que não houve omissão de rendimentos nos períodos de 2008 a 2012, em vista: (1) da verdade material de que o Recorrente tinha direito aos valores lançados na contabilidade como créditos (2) em razão do usufruto das quotas da OPPITZ na CEQUIPEL; (3) do cômputo efetivo dos lucros acumulados como crédito;

v. Ad argumentandum, o cancelamento da multa de ofício qualificada de 150%, ante a ausência de simulação no caso em tela;

vi. Ad argumentandum tantum, a impossibilidade da incidência dos juros sobre a multa, por ausência de base legal.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

### 1 CONHECIMENTO

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria.

### 2 REGISTRO SOBRE PRECEDENTE ESPECÍFICO DESTE COLEGIADO

Esta 2ª Turma examinou caso análogo, de outro recorrente, em assentada anterior.

Referido precedente foi assim ementado:

**Numero do processo:** 10980.722887/2014-61

**Turma:** Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

**Câmara:** Segunda Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Tue Oct 07 00:00:00 UTC 2025

**Data da publicação:** Fri Nov 07 00:00:00 UTC 2025

**Ementa:** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. REMUNERAÇÃO INDIRETA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. USUFRUTO DE QUOTAS SOCIAIS. MULTA QUALIFICADA. DECADÊNCIA. REDUÇÃO DA MULTA. I. CASO EM EXAME 1. Recurso voluntário interposto contra acórdão que julgou parcialmente procedente a exigência de crédito tributário de imposto de renda da pessoa física, relativa aos exercícios de 2009 a 2013, com fundamento em omissão de rendimentos decorrentes de remuneração indireta por meio de pagamentos de despesas pessoais pela empresa CEQUIPEL, da qual o contribuinte é sócio. O lançamento também incluiu valores recebidos a título de lucros distribuídos em desacordo com a proporção prevista no contrato social. II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO 2. As questões em discussão consistem em: (i) verificar a validade da imputação de omissão de rendimentos baseada em lançamentos contábeis registrados como “sócios conta corrente”; (ii) verificar a existência de omissão de rendimentos na distribuição de lucros pela CEQUIPEL, especialmente quanto aos lucros auferidos

pelo usufruto das quotas da empresa OPPITZ; (iii) aferir a incidência de multa qualificada por suposta conduta dolosa; e (iv) reconhecer eventual decadência do crédito tributário relativamente a períodos anteriores a 08/12/2009. III. RAZÕES DE DECIDIR 3. Não subsiste a alegação de nulidade do lançamento por falta de motivação ou ofensa à verdade material, pois o acórdão recorrido fundamentou-se em análise concreta das alegações e documentos apresentados, inexistindo cerceamento de defesa ou vício procedimental. 4. Em relação à alegada omissão de rendimentos, a distribuição de lucros realizada pela empresa OPPITZ, da qual o contribuinte é usufrutuário das quotas sociais, deve ser reconhecida como isenta de imposto de renda, conforme interpretação conferida pela jurisprudência da CSRF, pois os frutos civis oriundos do usufruto societário constituem rendimentos do usufrutuário. 5. Não ficou demonstrada a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte. A ausência de ocultação, de utilização de artifícios fraudulentos ou de manipulação intencional dos elementos essenciais do fato gerador impede o enquadramento da conduta nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964. 6. A ausência de dolo impede a aplicação do artigo 173, I, do CTN, devendo ser observado o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º. Assim, impõe-se o reconhecimento da decadência do direito de lançar os créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos até 08/12/2009. 7. A multa qualificada de 150% não encontra respaldo nos autos, devendo ser reduzida para 75%, conforme o padrão legal ordinário. 8. A cobrança de juros sobre a multa encontra amparo legal, nos termos do artigo 161 do CTN e da Súmula CARF 108.

**Numero da decisão:** 2202-011.529

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, acolher a preliminar de decadência relativa ao anocalendarário de 2008, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para (a) reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores do ano-calendário de 2008; (b) reconhecer a inexistência de omissão de rendimentos tributáveis à razão dos valores devidos pela empresa Oppitz, a título de distribuição de lucros, isentos da incidência de IRPF, que tenham sido devidamente comprovados; e para (c) reconhecer a inexistência dos elementos que caracterizariam a aplicação da multa à razão de 150%, devendo ela ser reduzida ao patamar ordinário de 75%. Assinado Digitalmente Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator Assinado Digitalmente Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

**Nome do relator:** THIAGO BUSCHINELLI SORRENTINO

Embora tal precedente não seja nem sequer vinculante à própria composição que o formou, considera-se relevante tornar explícita sua existência, por questões de transparência, fidedignidade e de segurança jurídica, bem como pelo Princípio da Colegialidade.

Se necessário, nos momentos oportunos, far-se-á as necessárias distinções, sinalizações, superações e evoluções, com os necessários destaques, motivações e fundamentações.

### 3 PRELIMINARES

#### 3.1 PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

O desate da preliminar de decadência depende do exame da caracterização da multa agravada, e, portanto, a matéria será analisada no momento oportuno.

#### 3.2 PRELIMINAR DE NULIDADE POR FALTA DE MOTIVAÇÃO E DE OBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

O recorrente pleiteia, preliminarmente, a declaração de nulidade dos lançamentos por vício material, nos termos do art. 142 do CTN, em razão da inclusão, na base de cálculo do tributo exigido, de rubricas inexistentes; alternativamente, requer-se a exclusão dos valores indevidamente computados como débito fiscal.

Subsidiariamente, pede-se a declaração de nulidade dos lançamentos referentes aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, por ofensa ao art. 142 do CTN, ante o erro na apuração da base de cálculo, que desconsiderou créditos devidamente comprovados nos autos; alternativamente, pleiteia-se o reconhecimento desses créditos e a consequente retificação da base de cálculo, com recálculo dos valores exigidos.

Conforme anotam Szente e Lachmeyer (Szente et al., 2016):

A observância da prolação de decisões administrativas aos requisitos tanto da lei quanto de direitos fundamentais é necessária para a aceitação dos atos administrativos um exercício legítimo do poder público.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que “a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário” e, dessa forma, o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca do preciso valor do crédito tributário (Al

718.963-AgR, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430).

A propósito,

por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva.

(RE 599194 AgR, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP-01610 RTJ VOL-00216-01 PP-00551 RDDT n. 183, 2010, p. 151-153)

Agustín Gordillo faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do "ônus processual probatório" a envolver atos administrativos em sentido amplo:

Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado.

(Tratado de derecho administrativo. Disponível em [http://www.gordillo.com/tomos\\_pdf/1/capitulo10.pdf](http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf), pág. X-26).

A ausência de fundamentação adequada é hipótese de nulidade do julgamento, conforme se observa nos seguintes precedentes:

Numero do processo:35710.003162/2003-29 Turma:Sexta Câmara

Seção:Segundo Conselho de Contribuintes

Data da sessão:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Data da publicação:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Ementa: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/1991 a 31/01/1998 NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. NULIDADE. É nula a decisão de primeira instância que, em detrimento ao disposto no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, c/c artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e, bem assim, aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, é proferida sem a devida motivação e fundamentação legal clara e precisa, requisitos essenciais à sua validade. Processo Anulado.

Numero da decisão: 206-01.727

Decisão: ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em anular a Decisão de Primeira Instância. Ausente ocasionalmente o conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

Nome do relator: RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Numero do processo: 19311.720257/2016-71

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Wed Feb 27 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Tue Mar 19 00:00:00 UTC 2019

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012 DECISÃO NULA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS QUESTÕES. Merece ser declarada nula a decisão de primeiro grau que não enfrenta todas as questões com potencial de modificar o lançamento, sendo necessário o retorno do expediente à unidade competente, para prolatação de nova decisão, em boa forma.

Numero da decisão: 3302-006.576

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para anular a decisão de primeiro grau, por não enfrentamento da alegação de inaplicabilidade do percentual de 75% na multa proporcional devido ao seu caráter confiscatório. (assinado digitalmente) Paulo Guilherme Déroulède - Presidente. (assinado digitalmente) Corinto Oliveira Machado - Relator. Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg

Filho, Walker Araujo, Corintho Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

Nome do relator: CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Ainda que a técnica de julgamento per relationem fosse admissível ao órgão julgador de origem, o que não é, tanto por ausência de fundamentação legal, como por incompatibilidade lógica, ainda assim seria necessário que o exame da impugnação refutasse, expressa e especificamente, os documentos juntados pelo impugnante.

Por sua eficácia persuasiva, em relação ao argumento, aponto os seguintes precedentes:

#### Tema 339/STF

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

#### Tese 18/STJ

A utilização da técnica de motivação per relationem não enseja a nulidade do ato decisório, desde que o julgador se reporte a outra decisão ou manifestação dos autos e as adote como razão de decidir.

RECURSO EM HABEAS CORPUS. OPERAÇÃO SEVANDIJA. INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO INICIAL E DAS PRORROGAÇÕES DA MEDIDA. INIDONEIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Consoante imposição do art. 93, IX, primeira parte, da Constituição da República de 1988, "todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade", exigência que funciona como garantia da atuação imparcial e secundum legis (sentido lato) do órgão julgador. Presta-se a motivação das decisões jurisdicionais a servir de controle, da sociedade e das partes, sobre a atividade intelectual do julgador, para que verifiquem se este, ao decidir, considerou todos os argumentos e as provas produzidas pelas partes e se bem aplicou o direito ao caso concreto.
2. A decisão que autorizou a interceptação telefônica carece de motivação idônea, porquanto não fez referência concreta aos argumentos mencionados na

representação ministerial, tampouco demonstrou, ainda que sucintamente, o porquê da imprescindibilidade da medida invasiva da intimidade.

3. Também as decisões que autorizaram a prorrogação da medida não foram concretamente motivadas, haja vista que, mais uma vez, o Juiz de primeiro grau se limitou a autorizar a inclusão de outros terminais a prorrogação das diligências já em vigor e a exclusão de outras linhas telefônicas, nos moldes requeridos pelo Parquet, sem registrar, sequer, os nomes dos representados adicionados e daqueles em relação aos quais haveria continuidade das diligências, nem sequer dizer as razões pelas quais autorizava as medidas.

4. Na clássica lição de Vittorio Grevi (*Libertà personale dell'imputato e costituzione*. Giuffrè: Milano, 1976, p. 149), cumpre evitar que a garantia da motivação possa ser substancialmente afastada "mediante o emprego de motivações tautológicas, apodíticas ou aparentes, ou mesmo por meio da preguiçosa repetição de determinadas fórmulas reiterativas dos textos normativos, em ocasiões reproduzidas mecanicamente em termos tão genéricos que poderiam adaptar-se a qualquer situação."

5. Esta Corte Superior admite o emprego da técnica da fundamentação per relationem. Sem embargo, tem-se exigido, na jurisprudência desta Turma, que o juiz, ao reportar-se a fundamentação e a argumentos alheios, ao menos os reproduza e os ratifique, eventualmente, com acréscimo de seus próprios motivos. Precedentes.

6. Na estreita via deste writ, não há como aferir se a declaração de nulidade das interceptações macula por completo o processo penal, ou se há provas autônomas que possam configurar justa causa para sustentar o feito apesar da ilicitude reconhecida.

7. Recurso provido para reconhecer a ilicitude das provas obtidas por meio das interceptações telefônicas, bem como de todas as que delas decorreram, de modo que deve o Juiz de Direito desentranhar as provas que tenham sido contaminadas pela nulidade. Extensão de efeitos aos coacusados, nos termos do voto.

(RHC n. 119.342/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 20/9/2022, DJe de 6/10/2022.)

Como observado algures, entendo que as garantias do processo tributário, ainda que (rectius ainda mais por ser) administrativo, se aproximam das garantias típicas do processo penal.

No caso em exame, as alegações de nulidade, por de ausência de observância da verdade material e de motivação, confundem-se com a alegação de má avaliação do conjunto probatório, porquanto o órgão julgador de origem examinou os argumentos e o quadro fático apresentado ao longo da instrução, de modo a reduzir o ponto do recorrente à irresignação

quanto ao resultado dessa análise (suposto error in judicando, e não, propriamente, error in procedendo). Com efeito, tanto o lançamento como o acórdão-recorrido estão fundamentados, ainda que com sua fundamentação não concorde a parte-recorrente, e, decidindo como decidiu, não cercearam a defesa, nem infringiram o princípio do contraditório, tampouco deixaram de prestar o controle administrativo. Neste sentido: AgRg no AREsp n. 2.697.148/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 5/11/2024, DJe de 7/11/2024.

A leitura atenta do acórdão evidencia que a preliminar de nulidade por ausência de motivação não subsiste, uma vez que a decisão administrativa enfrentou as alegações da parte recorrente de maneira concreta, expressa e tecnicamente fundamentada. A argumentação desenvolvida pelo julgador de segunda instância não apenas remete aos fundamentos da decisão de primeira instância, mas também reafirma e contextualiza os motivos pelos quais os argumentos da recorrente não foram acolhidos. Ao fazê-lo, o colegiado torna inequívoco que houve efetiva análise dos documentos constantes dos autos, o que afasta a caracterização de qualquer vício de motivação.

No tocante à alegação de que foram incluídas, indevidamente, rubricas inexistentes na base de cálculo, o voto recorrido refuta a afirmação com base nos dados constantes do relatório da fiscalização, enfatizando que os valores considerados na constituição do crédito tributário estavam acompanhados de memória de cálculo detalhada e documentos comprobatórios, cuja origem era conhecida da contribuinte e cuja validade não foi demonstrada como incorreta. O acórdão menciona expressamente que a recorrente teve acesso aos documentos que instruíram o lançamento, e que a impugnação apresentada se limitou a uma negativa genérica, sem trazer elementos probatórios capazes de infirmar os dados fiscais apurados. Essa circunstância, isto é, o fato de o acórdão destacar a ausência de provas robustas por parte da impugnante, é indicativa de que os documentos foram, sim, analisados, ainda que seu conteúdo tenha sido tido como insuficiente para alterar a convicção da autoridade julgadora.

Quanto à alegação de que foram desconsiderados créditos devidamente comprovados, o acórdão examina os documentos contábeis e os extratos apresentados pela contribuinte, observando que os registros de créditos alegados não tinham correlação direta com os fatos geradores discutidos, tampouco estavam acompanhados da documentação hábil exigida pela legislação tributária. Essa análise demonstra que o julgamento não silenciou diante das provas apresentadas, mas avaliou criticamente seu conteúdo e concluiu, com fundamentação técnica, pela sua irrelevância jurídica para o deslinde da controvérsia. O julgador não apenas assinala a falta de prova idônea como também sustenta que, mesmo os elementos formalmente apresentados, careciam de consistência quanto à demonstração do direito creditório, razão pela qual foram desconsiderados. O simples fato de tais documentos terem sido especificamente mencionados e avaliados no acórdão refuta a alegação de nulidade por ausência de motivação ou omissão.

A estrutura da decisão, aliás, segue lógica coerente, reproduzindo a sequência das alegações da recorrente e apresentando contraposição motivada a cada uma delas. A clareza

dessa relação dialógica entre os argumentos da parte e os fundamentos da decisão revela que não se trata de julgamento proferido por meio de fórmulas genéricas ou tautológicas, tampouco por reprodução automática de textos normativos, o que seria inaceitável à luz da jurisprudência consolidada do STF e do STJ sobre a matéria. Ao contrário, o julgador expõe razões próprias, baseadas nos documentos constantes do processo administrativo fiscal, para justificar a manutenção do lançamento tal como efetuado.

A insatisfação da parte com a conclusão do julgamento, que rechaçou a exclusão de valores da base de cálculo e não reconheceu os créditos alegados, reflete, portanto, inconformismo com a valoração probatória realizada pelo órgão julgador, e não vício procedimental ou ausência de controle administrativo. É o que se observa no trecho do acórdão que, após descrever os fundamentos da decisão de origem e os documentos juntados pela recorrente, afirma que “não há nos autos comprovação da impropriedade dos valores lançados”, de modo que “os argumentos apresentados não infirmam o critério adotado pela fiscalização”. Trata-se de formulação que evidencia o exame do mérito das alegações e a rejeição motivada da pretensão, o que é suficiente para afastar a nulidade e confirmar a higidez do lançamento. Assim, à luz do artigo 142 do CTN e do artigo 50 da Lei nº 9.784/1999, a motivação apresentada atende aos requisitos legais e assegura à decisão sua validade formal e material.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

Sem outras preliminares, passo ao exame das questões de mérito.

## 4 MÉRITO

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES COMO EFETIVAÇÃO OU CONCREÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS – REMUNERAÇÃO INDIRETA

No que tange ao mérito, o Recorrente pleiteia o provimento do recurso, sustentando que restou demonstrado que não houve omissão de rendimentos nos exercícios de 2008 a 2012. Alega, para tanto, que: (i) os valores contabilizados como créditos decorrem de direitos efetivamente reconhecidos a seu favor; (ii) o usufruto das quotas da empresa OPPITZ na sociedade CEQUIPEL justifica os lançamentos efetuados; e (iii) os lucros acumulados foram devidamente computados como créditos, afastando a hipótese de acréscimo patrimonial não declarado.

A questão de fundo consiste em se decidir se as diversas operações realizadas pela pessoa jurídica, como o pagamento de despesas pessoais do recorrente, dela sócio.

Conforme observado pelo órgão julgador de origem, essa comprovação não foi realizada. Não foram apresentados documentos que demonstrassem a existência do título que embasaria a relação jurídica creditícia a tornar o recorrente credor da pessoa jurídica.

A propósito, transcrevo o seguinte trecho do acórdão-recorrido (fls. 755 e seg.):

Em decorrência das alegações da parte interessada e de algumas constatações iniciais feitas por esta autoridade julgadora, o presente processo foi reencaminhado a fiscalização por meio de resolução desta 19ª turma de julgamento, para os esclarecimentos necessários, conforme fls. 649/656 dos autos. Em resposta, a fiscalização juntou os documentos de fls. 658/695 e argumentos de fls. 698/700. Por sua vez, em razão do resultado da diligência, o contribuinte apresentou os contra-argumentos de fls. 714/736, em que, dentre outras alegações, afirma que a fiscalização considerou débitos inexistentes da contabilidade, os quais teriam maculado o lançamento, em virtude de erro na base de cálculo do imposto.

Assim sendo, após este breve relato, os argumentos levantados pelo interessado serão analisados pormenorizadamente a seguir.

[...]

O contribuinte reclama do fato de a fiscalização ter desconsiderado os créditos que elencou no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal de fls. 484/513. A tabela correspondente a tais créditos encontra-se às fls. 485. Trata-se de valores escriturados na conta 2101700357 - RODRIGO BOHRER OPPITZ, que, segundo o interessado, corresponderiam a remunerações efetuadas a título de distribuições de lucros e pró-labore.

No entanto, há de ser esclarecido que a empresa responsável por sua escrituração foi intimada a comprovar a origem e natureza de tais créditos, mas não logrou comprovar a sua existência, tampouco as operações ou fatos que lhes teriam dado origem. As intimações encaminhadas a CEQUIPEL com este objetivo constam às fls. 252/260 do processo 10980.720205/2013-03 (termos de intimação fiscal nº 07, 08 e 09).

Saliente-se que a escrituração, por si só, não faz prova a favor do contribuinte, havendo a necessidade de comprovação documental que ampare os lançamentos nela consignados. O contribuinte, em sua defesa, alega possuir créditos em seu favor capazes de suportar os pagamentos e repasses efetuados pela empresa. No entanto, para fins de tal justificação, não basta apenas alegar, deve efetivamente comprovar a existência de tais créditos, os quais, para amparo dos referidos pagamentos, devem possuir natureza isenta ou já tributada.

Observe-se que, ao se verificar a existência de gastos não amparados por rendimentos declarados, estes constituem-se em renda efetivamente recebida, uma vez que não existem gastos sem renda que suporte a sua existência. Assim, caberia ao contribuinte demonstrar que recebeu rendimentos capazes de suportar tais gastos, e, ainda, que tais rendimentos teriam natureza isenta ou já tributada, pois, caso contrário, tendo os rendimentos natureza tributável e não tendo sido oferecidos à tributação, devem ser oportunamente tributados, conforme a legislação de regência.

Do exposto, conclui-se que apenas rendimentos isentos ou já tributados podem justificar gastos em valores superiores aos rendimentos tributáveis declarados, cabendo ao contribuinte a comprovação da natureza dos rendimentos/créditos que alega possuir, por meio de documentação hábil e idônea.

No caso concreto ora analisado, verifica-se que o interessado, quando da ação fiscal, entregou ao Fisco escrituração contábil que serviu de base para o lançamento, tendo a fiscalização feito as seguintes observações às fls. 698, em resposta à diligência efetuada:

[...]

Esclareça-se que a comprovação deve ser realizada mediante a apresentação do Livro Diário, lastreada com os documentos/comprovantes que serviram de base para os valores registrados, cuja escrituração deve obedecer às formalidades exigidas pela legislação. É o que prevê o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 1999:

[...]

No presente caso, constata-se que o contribuinte apresentou duas contabilidades diferentes da empresa CEQUIPEL, sendo válida aquela que possui suporte em Livro Diário devidamente arquivado na Junta Comercial. Assim, foram considerados, no presente lançamento, os débitos e créditos amparados em escrituração válida, não se podendo acatar argumentos relativos a escrituração apresentada posteriormente, sem amparo no livro Diário, mister quando apresentada após o início da ação fiscal, quando o contribuinte já estava sob fiscalização, ou seja, de forma não espontânea e motivada pelo procedimento de fiscalização.

Ademais, conforme relatado pela fiscalização, esta considerou os lançamentos constantes do SPED da empresa, ou seja, aqueles que constam das fichas razões formalmente apresentadas a esta SRFB, as quais possuem respaldo no Livro Diário devidamente arquivado na Junta Comercial. Assim, há de ser considerada no presente julgamento a escrituração válida perante esta SRFB, qual seja, aquela baseada nos Livros Diário e Razão emitidos em 31/12/2008, no caso do ano-calendário 2008.

No entanto, conforme já dito, o contribuinte insiste em sua defesa que a fiscalização não considerou créditos que possuía em virtude do recebimento de lucros distribuídos, os quais justificariam, por possuírem natureza isenta, os pagamentos/repasses efetuados pela CEQUIPEL.

Afirma que recebeu lucros em função da participação da empresa OPPITZ na CEQUIPEL, com base no contrato particular de usufruto de fls. 621/629, no qual os sócios afirmam estar integralizando parte de suas cotas da CEQUIPEL na OPPITZ, a qual deteria 95% do capital da CEQUIPEL, no entanto, mantendo o usufruto de tais quotas para os sócios. Ou seja, os sócios continuariam a beneficiar-se dos lucros da CEQUIPEL.

A respeito de tal contrato, de natureza particular, observa-se que convenções particulares, não podem ser opostas a Fazenda Pública. A prova documental somente deve prevalecer se a convicção construída pelo conjunto probatório a confirmar. [...]

[...]

A respeito das participações societárias na CEQUIPEL, informa a fiscalização às fls. 510:

[...]

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 R\$29.900,00 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:

[...]

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:

[...]

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, torna-se 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:

[...]

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:

[...]

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.

Ausente comprovação sobre a existência das obrigações que lastreariam os pagamentos de despesas do recorrente, diretamente pela pessoa jurídica, persiste o juízo do

órgão julgador de origem, no sentido de que essas operações caracterizam o pagamento indireto de rendimentos.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

#### 4.2 CARACTERIZAÇÃO DOS VALORES ORIUNDOS DE USUFRUTO DE COTAS CEDIDAS COMO LUCROS DISTRIBUÍDOS

Neste ponto, o Recorrente sustenta que o julgamento do recurso deve considerar a realidade material dos fatos, especialmente no que se refere à existência válida e eficaz do usufruto que detém sobre as quotas da empresa OPPITZ, a qual, por sua vez, é titular de 95% do capital social da CEQUIPEL. Com base nesse usufruto, o Recorrente afirma que tem direito à percepção de parte dos lucros distribuídos pela CEQUIPEL, o que impactaria diretamente os valores considerados pela autoridade fiscal para fins de tributação.

A autuação considerou apenas a participação direta do Recorrente de 0,68% nas quotas da CEQUIPEL, desconsiderando os frutos decorrentes do usufruto das quotas da OPPITZ. A fiscalização calculou a suposta distribuição desproporcional de lucros nos anos-calendário de 2008 a 2012 com base exclusivamente nessa participação direta, resultando na imputação de diferenças tributáveis (fls. 510/758).

O Recorrente, contudo, argumenta que apresentou cópia do instrumento particular de contrato de constituição de usufruto, firmado em 2005, pelo qual transferiu à empresa OPPITZ a nua-propriedade de partes das quotas da CEQUIPEL, mantendo para si o direito à percepção dos lucros decorrentes dessa participação, conforme cláusula 2.1 do referido contrato (fl. 832). De acordo com os documentos societários juntados aos autos, a OPPITZ passou a deter 95% das quotas da CEQUIPEL, sendo que o Recorrente possui 13,5% das quotas da OPPITZ (fls. 833). A partir dessa estrutura, o Recorrente afirma ter direito parte dos lucros da CEQUIPEL, somando-se sua participação direta e indireta (via usufruto das quotas da OPPITZ).

Alega, ainda, que a fiscalização ignorou tais elementos e, por consequência, atribuiu-lhe indevidamente rendimentos a maior, sem considerar a integralidade de sua participação nos lucros como usufrutuário. Tabela elaborada nos autos comprovaria que, mesmo somando os valores recebidos a título de lucros diretos e indiretos, o Recorrente auferiu montantes inferiores aos que teria direito com base em sua participação total nos lucros distribuídos pela CEQUIPEL, nos anos de 2008 a 2012.

Nesse ponto, destaca o Recorrente que o art. 1.394 do Código Civil garante ao usufrutuário o direito à posse, uso, administração e percepção dos frutos do bem, incluindo os lucros de participação societária. Assim, defende que a CEQUIPEL está legalmente obrigada a distribuir os lucros ao usufrutuário das quotas pertencentes à OPPITZ, sendo indevida a conclusão fiscal de que tais repasses violariam o princípio contábil da entidade ou configurariam confusão patrimonial.

Por fim, o Recorrente afirma que, mesmo após a apresentação do contrato de usufruto e da realização da diligência fiscal, a autoridade administrativa manteve o lançamento sem considerar adequadamente os elementos apresentados. Dessa forma, requer o provimento do recurso para reconhecer a legitimidade da distribuição de lucros percebida nos anos de 2008 a 2012, tanto em razão da sua participação direta na CEQUIPEL quanto em razão do usufruto das quotas da OPPITZ, com a consequente anulação dos lançamentos impugnados por ausência de omissão de rendimentos.

Em relação às mesmas pessoas jurídicas, a Câmara Superior de Recursos Fiscais desta 2ª Seção fixou que o usufrutuário faria jus à isenção, em processo relacionado à autuação diversa (RV 10980.722888/2014-14; Ac. 9202-011.429; red. p/ acórdão Cons. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, j. 21/08/2024).

O voto divergente proferido pelo Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim manifesta discordância respeitosa em relação ao entendimento da Relatora, estabelecendo inicialmente que o paradigma apresentado pelo contribuinte demonstra adequadamente a divergência jurisprudencial necessária ao conhecimento do recurso especial. O Conselheiro fundamenta esta conclusão argumentando que ambos os casos, o recorrido e o paradigma, versam sobre idêntica questão central: o direito de pessoa física à isenção tributária sobre lucros distribuídos quando na condição de usufrutuária de quotas sociais.

No desenvolvimento de sua análise sobre o conhecimento recursal, o voto destaca que o acórdão paradigma nº 2402-007.248 estabeleceu entendimento segundo o qual o instituto do usufruto, embora definido no Direito Civil e instituído entre particulares, não teria o condão de modificar a relação jurídica tributária estabelecida nos dispositivos legais que determinam o pagamento de lucros e dividendos aos sócios e acionistas. Contrapondo-se a esta interpretação, o acórdão paradigma nº 2401-004.568, em seu voto vencedor, chegou a conclusão diametralmente oposta, reconhecendo que os lucros e dividendos constituem rendimentos que efetivamente pertencem ao usufrutuário, aplicando-se a estes a isenção prevista na legislação tributária.

Adentrando o mérito da questão, o conselheiro-relator constrói sua argumentação partindo da análise do artigo 10 da Lei nº 9.249/95, sustentando que o dispositivo legal não estabelece limitação expressa de que o beneficiário da isenção seria exclusivamente o detentor direto de quotas do capital social. A interpretação proposta pelo voto divergente enfatiza que a norma se refere aos "beneficiários" dos lucros e dividendos de forma ampla, compreendendo nesta categoria aqueles que detêm o direito econômico à percepção dos lucros, independentemente de serem detentores diretos da participação societária.

Para fundamentar esta interpretação, o voto recorre aos institutos do Direito Civil, particularmente aos artigos 1.390 e seguintes do Código Civil, que regulamentam o usufruto. O Conselheiro destaca que o usufrutuário possui direito à posse, uso, administração e percepção dos frutos do bem, enquanto o nu-proprietário mantém apenas o direito de dispor da coisa. Esta divisão dos direitos reais, argumenta o voto, estabelece que o usufrutuário de participação

societária detém legitimamente o direito aos frutos econômicos dela decorrentes, incluindo-se os lucros e dividendos distribuídos.

O voto prossegue, invocando o artigo 205 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), que expressamente prevê o pagamento de dividendos diretamente ao usufrutuário inscrito como tal, demonstrando que o ordenamento jurídico societário reconhece e legitima esta forma de percepção de frutos. Esta previsão legal, segundo o Conselheiro, corrobora o entendimento de que o usufrutuário é efetivamente o beneficiário dos rendimentos produzidos pela participação societária.

Incorporando ainda mais elementos à sua fundamentação, o voto transcreve integralmente as conclusões da Solução de Consulta COSIT nº 38/2018, que estabelece claramente que os lucros ou dividendos pagos ao usufrutuário das ações constituem rendimento não sujeito à tributação pelo imposto de renda, desde que calculados com base em resultados apurados a partir de janeiro de 1996. O Conselheiro adota expressamente estes fundamentos como razões de decidir, destacando que a constituição de usufruto altera o beneficiário do rendimento produzido pela coisa, mas não modifica a natureza jurídica do rendimento recebido.

Desenvolvendo o argumento central de sua divergência, o voto sustenta que a isenção prevista no artigo 10 da Lei nº 9.249/95 possui natureza objetiva, uma vez que o legislador elegeu como parâmetro um determinado fato jurídico, isto é, a distribuição de lucros e dividendos, sem estabelecer condições relacionadas às pessoas beneficiadas pela exceção tributária. Consequentemente, argumenta o Conselheiro, considerar que apenas os detentores diretos de participação societária seriam beneficiários da isenção constituiria inovação indevida na norma jurídica, restringindo sua aplicação para além do que determina o texto legal.

Em sua conclusão, o voto divergente decide pelo conhecimento do recurso especial do contribuinte e, no mérito, pelo seu provimento integral. O conselheiro-relator fundamenta esta decisão final na constatação de que os valores declarados pelo contribuinte como lucros isentos não podem ser reclassificados como rendimentos tributáveis, inexistindo distribuição desproporcional de lucros ou dividendos pela empresa. O direito do contribuinte de receber os frutos equivalentes a 51% das quotas da sociedade, na qualidade de usufrutuário, justifica plenamente os lucros que lhe foram distribuídos nos exercícios de 2011 e 2012, devendo ser mantida a isenção tributária sobre tais rendimentos.

Referido acórdão foi assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2012

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. USUFRUTO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO DO IRPF.

O art. 10 da Lei nº 9.249/95 não delimitou que o beneficiário da isenção é apenas o detentor direto de quotas do capital social. Neste sentido, os beneficiários que

trata o dispositivo são os titulares do direito econômico à percepção dos lucros e, consequentemente, são os titulares do direito à isenção estabelecida pela lei tributária.

Os lucros ou dividendos pagos ao usufrutuário de participação societária constituem rendimento não sujeito à tributação pelo imposto de renda, desde que tenham sido calculados com base em resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996.

Dessa orientação divergiu o acórdão-recorrido.

Diante do exposto, acolho o argumento, para reformar o acórdão-recorrido, de modo a que o cálculo dos valores omitidos a título de rendimentos subtraia de sua base de cálculo as quantias distribuídas a título de lucro pela Oppitz.

#### 4.3 INAPLICABILIDADE DOS JUROS À MULTA DE OFÍCIO, POR NÃO COMPOREM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ARTS. 139 E 161 DO CTN)

O recorrente argumenta inexistir base legal para incidência de juros sobre o valorda multa.

Porém, o art. 161 do CTN prevê expressamente a incidência de juros sobre o crédito tributário inadimplido. O art. 113, §1º, do mesmo código dispõe que a penalidade pecuniária compõe a obrigação principal, sendo portanto compreendida no conceito de crédito tributário.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

#### 4.4 APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

O recorrente argumenta inexistir base legal para incidência de juros sobre o valorda multa.

Nos termos da Súmula 108/CARF:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

#### 4.5 EXAME DA PRESENÇA DOS CRITÉRIOS DECISÓRIOS DETERMINANTES À APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA, BASEADA EM DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

Apesar de extensa, toda a argumentação da recorrente se reduz ao denominador comum da aplicabilidade da multa prevista no art. 44, II da Lei 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007, combinado com os arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em se decidir se estão presentes no caso em exame os requisitos que caracterizariam a conduta do recorrido como fraudulenta, de modo a implicar a incidência da multa calculada à razão de 150% sobre o valor do tributo devido.

Dispunha o art. 44, II da Lei 9.430/1996, na redação aplicável ao quadro em exame:

Lei 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:  
[...]

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

O conceito jurídico de falsidade está intimamente ligado às respectivas formas de exteriorização, a simulação e a fraude, assim definidas na Lei 4.502/1964:

Lei 4.502/1964

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

(...)

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

(...)

Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua

natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão, dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

Especificamente, a simulação e a fraude consistem em atos ou falhas intencionais que buscam prevenir ou adiar a ocorrência de um evento tributável, ou alterar suas características fundamentais, com o objetivo de diminuir a quantia do imposto a ser pago ou adiar seu pagamento.

A distinção importante é que essas ações ou omissões ocorrem antes do evento tributável, impedindo que ele aconteça ou modificando seus elementos essenciais para reduzir ou postergar intencionalmente o tributo devido, na hipótese de simulação, e são retroativas, no caso da fraude (cf. DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal. Revista Direito Tributário Atual, n.46. p. 145-170. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral).

A mera omissão é insuficiente para motivar a aplicação de multas motivadas pelo cometimento de fraude, conforme estabelecido nas Súmulas CARF 14 e 25.

Nos termos da Súmula CARF 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Segundo a Súmula CARF 25:

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Conforme observado em análise doutrinária, eventuais inadimplência tributária ou falhas cometidas no cumprimento das obrigações acessórias não são redutíveis aprioristicamente à obtenção de vantagem competitiva ou ao aumento dos lucros do contribuinte, em ação ou

omissão tendente a ocultar ou a dissimular o fato jurídico tributário, ou a sua expressão econômica (SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Responsabilidade Tributária Patrimonial, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas. São Paulo: Polo Books, 2019, p. 29 e seg).

Como os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 versam sobre fraude, simulação e conluio na perspectiva penal, a eles se aplica um padrão interpretativo mais rigoroso, refratário ao uso de ficções e de presunções que, em matéria civil, seriam admissíveis. O mesmo racional se aplica ao art. 89, § 10 da Lei 8.212/1991. Falsidade não pode ser reduzida a simples falha de interpretação, erro material de registro ou de cálculo, ou lapsos limítrofes à imperícia e à negligência não intencionais (dolosas).

A propósito, não se pode imputar ao sujeito passivo, ou ao seu representante, a intenção de reduzir ou de suprimir tributo, mediante ocultação ou manipulação do fato gerador concreto, se a conduta for indicativa de negligência ou de imperícia. Também é inadmissível a utilização da Teoria do Domínio do Fato para responsabilizar pessoas naturais por infrações tributárias (REsp 1.854.893, Sexta Turma, por unanimidade, julgado em 08/09/2020, DJe 14/09/2020).

Acerca de divergências interpretativas entre autoridades estatais e indivíduos, calha sempre lembrar uma observação feita pelo MIN. CEZAR PELUSO, durante uma das sessões plenárias do STF, em que se discutia a responsabilização do advogado público pela elaboração de parecer adotado por autoridade, cuja conduta fosse, posteriormente, tida por ilegal.

Segundo se recorda, disse o MIN. PELUSO algo próximo a (ou com esse sentido):

Se onze pessoas dotadas de notório saber jurídico muitas vezes não chegam a uma decisão unânime, como exigir de outras pessoas que vaticinem a única solução correta a uma questão jurídica, tal como posteriormente interpretada pelo Judiciário?

No caso em exame, a autoridade lançadora não identificou elementos suficientes para cravar a intenção em escamotear ou ocultar o fato jurídico tributário, tampouco um de seus elementos constitutivos.

Conforme se lê no auto de infração, a autoridade-lançadora reputou que a isolada circunstância de o recorrente ter registrado na contabilidade da pessoa jurídica o pagamento de despesas próprias seria suficiente para ocultar a ocorrência do fato jurídico tributário<sup>1</sup>.

Evidentemente, o registro desses pagamentos, na contabilidade da pessoa jurídica, ampla e imediatamente disponível ao exame das autoridades fiscais (art. 195 do CTN)., revelar-se-ia anódina, incapaz ou inefetiva à ocultação do fato jurídico tributário (ineficácia absoluta do meio).

Ademais, a legislação civil e societária reconhece expressamente a possibilidade de substituir obrigações por meio da novação (arts. 360 e seguintes do Código Civil de 2002). Portanto, não se pode simplesmente descartar a legitimidade de meios alternativos para o cumprimento de obrigações assumidas por sujeitos de direito.

Nesse contexto, quando o contribuinte interpreta a legislação e conclui que pode substituir uma obrigação original, ou seja, a distribuição de lucros mediante entrega de recursos, por outra forma de cumprimento, que é o pagamento direto de despesas, tal interpretação, ainda que questionável, não revela necessariamente a intenção de ocultar fatos tributários do Estado. Trata-se, antes, de uma leitura possível do ordenamento jurídico, fundamentada em institutos legalmente previstos.

Logo, ainda que se possa rechaçar os efeitos tributários vislumbrados pelo recorrente, quer dizer, concluir-se pela impossibilidade de caracterização desses pagamentos diretos como vicários da distribuição de lucros (juízo de mérito), é impossível imputar-lhe o rótulo de ato intencional voltado à redução ou à supressão de tributo devido (juízo sobre o procedimento).

Diante do exposto, acolho o argumento, de modo a desconstituir a multa calculada à razão de 150%, com a respectiva redução ao patamar ordinário, de 75%.

#### 4.6 DECADÊNCIA

Dispõe a Súmula 72/CARF:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Transcreve-se o seguinte trecho, à fls. 21 do AI (fls. 464-505), verbatim:

“[a]multa para as infrações acima foram qualificadas em (150%), em virtude da 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 seu conhecimento pela autoridade fazendária. Com tal prática de evasão fiscal houve a redução do ônus tributário causando danos à Fazenda Nacional”.

O emprego da técnica de distinção não viola a autoridade do precedente, que permanece intacta, pois a razão para se deixar de aplicar a orientação então firmada é a divergência entre os pressupostos fáticos-jurídicos determinantes, isto é, a falta de incidência e de subsunção (Duxbury, N. (2008). *The Nature and Authority of Precedent*. Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/CBO9780511818684).

Como bem observou o Min. Victor Nunes Leal, não se deve estender o espectro de aplicabilidade de uma orientação jurisprudencial para âmbito alheio ao que permitem os critérios determinantes que fundamentaram o precedente.

Num debate pouco conhecido havido no Supremo Tribunal Federal – STF, durante o julgamento de um recurso extraordinário que não costuma ser encontrado na base de pesquisa aberta ao público, mantida pela Corte, o Ministro Victor Nunes Leal registrou um aviso cardeal àqueles que desejassem bem aplicar os enunciados sumulares, como instrumentos de estabilização de precedentes.

Como se sabe, deve-se ao Ministro Victor Nunes Leal a adoção da “Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal” como técnica decisória, destinada a assegurar homogeneidade, segurança jurídica e celeridade à atuação jurisdicional do STF.

Na assentada em que julgado o RE 54.190, os colegas do Ministro Victor Nunes Leal estenderam a aplicação da Súmula 303/STF para uma suposta elipse nela contida. Dado o enunciado afirmar que um dado tributo não seria devido antes de 21/11/1961, alguns ministros entenderam que o enunciado permitira a tributação após aquela data. Evidentemente, o texto sumular não comportava essa interpretação, pois havia outros fundamentos determinantes que poderiam invalidar a tributação após a data indicada, e que nela não constavam, simplesmente porque o Tribunal não os havia examinado.

Diferentemente do recurso voluntário, apenas o recurso extraordinário baseado no art. 102, III, b da Constituição e aquele sujeito ao regime da repercussão geral têm a causa de pedir aberta. Os demais recursos extraordinários tem a causa de pedir fechada, de modo que a Corte não pode conhecer de novos fundamentos.

Disse o Ministro Victor Nunes Leal, à época:

O Sr. Ministro Victor Nunes: Exatamente por isso, eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, é que me parece não estar previsto.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves, peço vênias para uma consideração preliminar. Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis, parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem. Muitas vezes, será

apenas uma nova complicação sobre as complicações já existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a contrario sensu, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: A Súmula foi criada para pôr termo a dúvidas. Se ela própria puder ser objeto de interpretação laboriosa, de modo que tenhamos de interpretar, com novas dúvidas, o sentido da Súmula, então ela perderá a sua razão de ser. [...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Faço um apelo aos eminentes colegas, para não interpretarmos a Súmula de forma diferente do que nela se exprime, intencional e claramente. Do contrário, ela falhará, em grande parte, à sua finalidade. Quando a Súmula afirma que não é devido o selo se o contrato for celebrado anteriormente à vigência da Emenda Constitucional 5, sobre esta afirmação, e somente sobre ela, é que já está tranqüila a orientação do Tribunal. Quanto a ser devido o selo nos contratos posteriores, o Tribunal Pleno ainda não definiu a sua jurisprudência.

Acautelados pelo aviso do responsável pela introdução do sistema sumular em nosso ordenamento jurídico, devemos dar máxima efetividade ao que diz os textos dos precedentes vinculantes, sem, contudo, estendê-los para hipóteses diversas.

Em sentido semelhante, a necessidade de análise prévia da aplicabilidade do precedente é essencial, conforme reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça, no seguinte julgado:

Inicialmente, cabe frisar que a aplicação de um precedente judicial [...] apenas pode ocorrer após a aplicação da técnica da distinção (distinguishing), a qual se refere a um método de comparação entre a hipótese em julgamento e o precedente que se deseja a ela aplicar.

A aplicação de tese firmada em sede de recurso repetitivo a uma outra hipótese não é automática, devendo ser fruto de uma leitura dos contornos fáticos e jurídicos das situações em comparação pela qual se verifica se a hipótese em julgamento é análoga ou não ao paradigma. Dessa forma, para aplicação de um precedente, é imperioso que exista similitude fática e jurídica entre a situação em análise com o precedente que visa aplicar.

A jurisprudência deste STJ aplica a técnica da distinção (distinguishing), a fim de reputar se determinada situação é análoga ou não a determinado precedente.

Nesse sentido: RE nos EDcl nos EDcl no REsp 1.504.753/AL, 3ª Turma, DJe 29/09/2017); REsp 1.414.391/DF, 3ª Turma, DJe 17/05/2016; e, AgInt no RE no AgRg nos EREsp 1.039.364/ES, Corte Especial, DJe 06/02/2018.

(AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.254.567/SP, relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 14/8/2018, DJe de 16/8/2018.)

Firmada a inexistência de dolo, deve-se afastar do caso a aplicação do art. 173, I do CTN, para que volte a ser aplicado o respectivo art. 150, caput e § 4º:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Notificado ao recorrente o lançamento em 08/12/2014 (fls. 518), os fatos geradores anteriores ao ano-calendário de 2008 não poderiam ter sido constituídos, e, portanto, devem ser desconsiderados.

Acrescer que houve recolhimento antecipado.

Diante do exposto, acolho a argumentação.

## 5 SÍNTESE

Para facilitar a compreensão do resultado desta análise, passo à seguinte sintetização:

a) Afasta-se a preliminar de nulidade por falta de motivação e de observância do devido processo legal (“verdade material”), na medida em que a irresignação do recorrente se volta ao resultado da interpretação do acervo probatório, e não, propriamente, à suposta falha na coleta de dados e de documentos necessários à instrução do ato administrativo do lançamento.

- b) Acolhe-se a preliminar de decadência, porquanto ausentes os critérios determinantes que levaram a autoridade-lançadora ao reconhecimento de dolo, fraude, simulação ou conluio. Desse modo, não se aplica ao quadro a orientação firmada na Súmula 73/CARF, por ausência de substrato fático, e extinguiu-se em 08/12/2014 o direito da União de constituir créditos tributários relacionados a fatos geradores anteriores a 08/12/2009.
- c) Rejeita-se a alegação de que a base de calculada do tributo fora apurada com erros, alegadamente decorrentes do desprezo de operações de pagamento direto de obrigações do recorrente, pela pessoa jurídica, por ausência de provas;
- d) Acolhe-se a alegação de que o recorrente poderia receber a distribuição de lucros, isenta do pagamento de IRPF, devidos pela empresa Oppitz, porquanto a cessão da propriedade de quotas sociais, com reserva de usufruto, não descaracteriza o direito à participação nos resultados da pessoa jurídica (CSRF 2ª Seção - RV 10980.722888/2014-14; Ac. 9202-011.429; red. p/ acórdão Cons. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, j. 21/08/2024);
- e) Acolhe-se a alegação de ausência de demonstração dos elementos que justificariam a aplicação da multa à razão de 150%.

## 6 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, ACOLHO A PRELIMINAR DE DECADÊNCIA, e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para (a) reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores anteriores ao ano-calendário de 2008; (b) reconhecer a inexistência de omissão de rendimentos tributáveis à razão dos valores devidos pela empresa Oppitz, a título de distribuição de lucros, isentos da incidência de IRPF; e para (c) reconhecer a inexistência dos elementos que caracterizariam a aplicação da multa à razão de 150%, devendo ela ser reduzida ao patamar ordinário de 75%.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Buschinelli Sorrentino**