



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10983.720737/2014-93
ACÓRDÃO	2002-010.110 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAURICIO BOHRER OPPITZ
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

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

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

IRPF. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

De acordo com a regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações.

No presente caso, restou comprovado que houve recolhimento de saldo do imposto apurado, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 150, § 4º do CTN.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO. SÚMULA CARF N. 14.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito

de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em meras suposições.

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.

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, conseqüentemente, 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.

MULTA. CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 02.

A argumentação sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula nº 2.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA 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 Súmula CARF nº 108.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, reconhecer a decadência do ano calendário 2008 e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reconhecer a inexistência de omissão de rendimentos tributáveis à razão dos valores devidos pela empresa CEQUIPEL a título

de distribuição de lucros, isentos da incidência de IRPF e afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a ao seu patamar base de 75%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rafael de Aguiar Hirano , Andre Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da constatação da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e dedução indevida de despesas médicas, referente aos exercícios 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 446/463), 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 ela 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 "2101700356 MAURICIO 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 tratava 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 pró-labore a pagar, os quais eram lançados a crédito nessa conta de passivo.

Para efeito de apuração das remunerações indiretas distribuídas na conta 2101700356 MAURICIO 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. 458/459 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. 461.

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.

Além da omissão de rendimentos recebidos da empresa CEQUIPEL, foi também efetuada a glosa parcial da despesa médica declarada com plano de saúde, no valor de R\$3.567,28, por corresponder a beneficiário não incluído como dependente na declaração do interessado.

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. 627/634. Em resposta, esta juntou os documentos de fls. 636/672 e prestou os esclarecimentos de fls. 678/680.

O contribuinte, por sua vez, tendo tomado ciência do resultado da diligência, apresentou os argumentos de fls. 691/714, insistindo na tese de que os valores lançados se referem 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 recebimento de tais lucros, após a transferência de 95% das quotas desta empresa para a OPPITZ.

Após tal manifestação, esta autoridade julgadora realizou nova diligência junto a fiscalização para que esta juntasse aos autos o livro Razão relativo a conta 2101700356 formalmente entregue pela empresa por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), relativo ao ano-calendário 2010, para que pudesse ter acesso aos dados ali informados pela empresa e dali coletados quando do procedimento de fiscalização junto à empresa e ao contribuinte, haja vista que esta autoridade julgadora não possui acesso aos dossiês de fiscalização.

Ato contínuo, foi proferido Acórdão nº 12-89-396 - 19ª TURMA da DRJ no Rio de Janeiro/RJ de e-fls. 783/822, a qual julgou procedente em parte o lançamento, exonerando parte da omissão de rendimentos recebidos por pessoa jurídica.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (e-fls. 829/872), repisando às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da DRJ:

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 2101700356 - MAURICIO BOHRER OPPITZ, inclusive as distribuições de lucros, que foram objeto de lançamento;

junta aos autos, às fls. 572/574, o DOC 2 (Razão analítico), relativo às contrapartidas dos créditos lançados na referida conta e questiona o motivo de a mesma contabilidade ser considerada correta para a prova dos débitos ali registrados e desconsiderada com relação aos créditos ali registrados;

a fiscalização desnaturou o conceito de conta-corrente ao qualificar seu saldo negativo como resultado de remunerações indiretas efetuadas pela CEQUIPEL;

junta livros Razão, às fls. 557/570, 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 os débitos até 31/12/2010, haja vista que em 2011 e 2012 houve recebimentos de lucros, os quais transformariam o saldo do conta-corrente em credor;

quando muito, poder-se-ia falar em mútuo/empréstimo, porém, jamais, em remuneração. Com isso, a empresa CEQUIPEL sempre respeitou o princípio da Entidade;

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 2101700356 (DOC 5 juntado), para justificar que o Fisco está exigindo imposto sobre pagamentos que não existiram;

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 às fls. 592/594, 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 aos autos (fls. 575/583), 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 os princípios do devido processo legal e da ampla defesa;

com relação a glosa da despesa médica de seu filho Lucas Oppitz, por este não ser seu dependente no ano-calendário 2010, alega que deve-se observar o princípio da verdade material, uma vez que o impugnante é o financiador do plano de saúde do qual sua esposa consta como beneficiário, sendo viável, portanto, a dedução integral de tal despesa em sua declaração;

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

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

Em 06/02/2026 o autuado apresentou memoriais reiterando os argumentos contidos em seu recurso, novamente citando jurisprudência deste CARF.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

PRELIMINAR

Nulidade – Cerceamento do Direito de Defesa – Contabilidade

O recorrente argui a nulidade do lançamento, por entender descabida a lavratura do Auto de Infração, uma vez que o lançamento estaria eivado de vício material, a exemplo de erros na apuração da base de cálculo do imposto, o que o tornaria nulo *ab initio*. Além disso, afirma que não tem conhecimento acerca da contabilidade que foi utilizada no lançamento, o que teria prejudicado a sua defesa.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que se trata de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura do Auto de Infração, “Termo de Verificação Fiscal”, “enquadramento legal” e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores do crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos se encontram maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência. O argumento de eventual erro do fato gerador, na eleição da base de cálculo e demais, se confundem com o mérito que iremos tratar posteriormente, como já dito, não ensejando em nulidade.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Especificamente com relação ao suposto desconhecimento da contabilidade utilizada no curso da ação fiscal e ao fato terem sido juntadas aos autos as folhas que justificariam os débitos considerados na base de cálculo do imposto apenas após a impugnação, tal argumento é descabido na medida em que, conforme minucioso relato da autoridade fiscal no relatório de encerramento da ação fiscal, os débitos identificados na conta 2101700356 - MAURICIO BOHRER OPPITZ, que serviram de base para o presente lançamento, são exatamente os mesmos que serviram de base para o lançamento na empresa CEQUIPEL, que se deu em janeiro de 2013, restando evidente, nos autos dos processos da empresa, que a contabilidade utilizada foi aquela extraída da contabilidade digital (SPED).

Assim, o contribuinte, sócio e responsável pela referida empresa, teve quase dois anos para analisar tais débitos até o momento de apresentação de sua impugnação e ainda mais

tempo do seu recurso, uma vez que o lançamento na pessoa física deu-se apenas em dezembro de 2014. Repise-se que o presente lançamento, na pessoa física do sócio, para cobrança de imposto de renda da pessoa física, decorre diretamente do lançamento efetuado na pessoa jurídica para cobrança de contribuições previdenciárias. Os elementos de prova e os fatos que justificaram um e outro lançamento são os mesmos, no entanto, são diferentes e independentes as legislações que tratam de cada uma dessas matérias.

Maiores detalhes acerca de tal argumentação constam da folha 16 do presente acórdão, no item "*Da documentação contábil que serviu de base para o lançamento*".

Logo, em face do exposto, rejeito a preliminar suscitada.

DECADÊNCIA

O recorrente alega que houve a decadência do lançamento relativo ao período de 01/2008 a 10/2009.

A ciência da exigência fiscal deu-se em 08/12/2014, conforme AR de e-fls. 465, relativamente ao imposto de renda exigido sobre os anos-calendário 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012.

Pois bem.

No regime atual de tributação do IRPF, a regra aplicável à maioria dos rendimentos é a antecipação mensal de que trata o art. 2º da Lei nº 8.134, de 1990, sem prejuízo da apuração anual, disciplinada pelo art. 7º da Lei nº 9.250 de 1995:

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Assim, mensalmente surge para o contribuinte o dever de realizar antecipações de pagamento, caso tenha recebido rendimentos sujeitos a esse regime. E se chama "antecipação" porque não é definitiva. E não é definitiva porque a verificação da existência ou não do dever de pagar tributo só surgirá no encerramento do período de apuração, ou seja, no fim do ano-calendário.

Como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, é cediço que o fato gerador do imposto de renda pessoa física, sobretudo tratando-se de omissão de rendimentos, é complexo, findando-se no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, submetendo-se, assim, a posterior ajuste anual, por meio da DIRPF.

Esta é, inclusive, uma matéria sumulada por este Conselho. Vejamos o teor da Súmula CARF nº 38:

Súmula CARF nº 38: O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

Ultrapassada e firmada a questão do fato gerador complexo do imposto de renda pessoa física, a querela não se esgotou, passando a se fixar no dispositivo legal a ser aplicado no prazo decadencial, artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do CTN, dependendo ou não de antecipação de pagamento.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Ao fim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando o Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas IRPF sujeito ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos submetidos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando se encontra beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que apurar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o auto-lançamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

De acordo com a decisão do STJ, de observância obrigatória por parte dos Conselheiros, o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento no Imposto de Renda Pessoa Física, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

In casu, porém, despidiendas maiores elucidações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento relativamente aos anos-calendário lançados, especificamente o de 2008. **Isso porque, a julgar pela declaração de ajuste do exercício 2009, ano base 2008, consta a informação do imposto pago (e-fl. 09), senão vejamos:**

IMPOSTO PAGO	
Imposto retido na fonte do titular	1.021,08
Imp. retido na fonte dos dependentes	55,13
Carnê-Leão	0,00
Imposto complementar	0,00
Imposto pago no exterior	0,00
Imposto retido na fonte (Operações em bolsa - Lei nº 11.033/2004)	0,00
TOTAL	1.076,21

Assim, evidente que o imposto apurado foi pago pelo contribuinte, sendo modalidade de antecipação de pagamento, fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.

Isto porque, independentemente do regime de tributação, seja ela ganho de capital, carnê-leão, IRRF, ajuste, tudo diz respeito ao Imposto de Renda da Pessoa Física, ou seja, independentemente da modalidade, trata-se de pagamento referente ao IRPF, devendo ser considerada como antecipação de pagamento para efeitos da contagem do prazo decadencial.

No caso concreto, ainda há um ponto a ser debatido a fixar o dispositivo legal a ser aplicado no prazo decadencial, qual seja: **a aplicação da multa qualificada com a consequência existência do intuito doloso.**

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando as Súmulas nº 14 e 25, determinando que:

Súmula CARF nº 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

Súmula CARF nº 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.

Destarte, a meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de **sonegar ou fraudar**, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento do tributo devido, tampouco meros indícios na esfera criminal; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, **com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto**.

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada nos termos abaixo (e-fl. 462):

4. Multa Aplicada

“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”.

Os fatos constantes no relatório fiscal não são aptos a justificar a conduta prevista no artigo mencionado, uma vez que a autoridade fiscal não correlacionou especificamente a conduta do contribuinte a nenhum dos dispositivos encimados, seja a sonegação, a fraude ou o conluio.

Ora, independentemente do entendimento de cada julgador ou autoridade fazendária a respeito do mérito de aludida demanda, não se pode admitir que o Fisco atribua crime de sonegação fiscal, a partir da qualificação da multa, **em mera suposição ou achismo**, de maneira a motivar sua conclusão, demonstrando a eventual conduta dolosa da contribuinte. Esse procedimento, além de macular o regramento para adoção da multa imposta, representa uma verdadeira preterição do direito de defesa do contribuinte.

No caso em análise, tem-se que a fiscalização sequer apontou em qual ou quais fatos se pautou para indicação do dolo, da fraude ou simulação.

Segundo consta do trecho encimado, a fiscalização aduz que houve fraude, no entanto, sem fundamentar ou sequer apontar os fatos que correspondem a fraude. Pergunto: Qual a fraude? – Não sei!

Ademais, observa-se que os fatos geradores apurados foram extraídos da contabilidade da pessoa jurídica a qual o contribuinte é sócio, constando todos os valores da referida contabilidade. Em outras palavras, caso o contribuinte tivesse o intuito doloso de lesar o fisco, sequer esses valores estariam contabilizados nos livros da PJ.

Com a devida vênia, o nobre fiscal autuante fora por demais superficial. Devemos considerar que a fiscalização não logrou comprovar ter a recorrente agido com dolo, através de atos ilícitos (tributários).

Neste diapasão, pela situação fática demonstrada, não se observa, presente nos autos, materializados os requisitos previstos no art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/94, que define as circunstâncias que qualificam a ocorrência de sonegação/fraude, em decorrência de que o contribuinte não logrou comprovar a origem dos depósitos bancários.

Sendo assim, se o fato gerador em relação ao ano de 2008 se consumou no último instante do dia 31 de dezembro daquele ano, existindo pagamento e não configurado o dolo, o lançamento, relativamente a este ano-calendário, de onde se vê que o *dies a quo* do prazo decadencial foi o primeiro dia do ano de 2009 e o *dies ad quem*, o último dia do ano de 2013.

Nestes termos, tendo o contribuinte sido cientificado no lançamento em 08/12/2014, de acordo com o § 4º do artigo 150 do CTN, resta fulminado os fatos geradores referente ao ano-calendário de 2008.

MÉRITO

Omissão de Rendimentos recebidos de PJ

O recorrente reclama do fato de a fiscalização ter desconsiderado créditos escriturados na conta 2101700356 - MAURICIO BOHRER OPPITZ, que, segundo o interessado, corresponderiam a remunerações efetuadas a título de distribuições de lucros e pró-labore.

Entende que deve ser considerada, quando do lançamento e do presente julgamento, a documentação contábil anexada às fls. 260/278 para fins de análise dos débitos efetuados na conta 2101700356 - MAURICIO BOHRER OPPITZ e apuração da base de cálculo do imposto. Tal escrituração está datada de 18/08/2014, data posterior ao início do procedimento fiscal, tanto da empresa, como da pessoa física.

Alega 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 o recorrente que a fiscalização desconsiderou vários créditos efetuados na conta 2101700356 e junta livro Razão de fls. 558/570.

Com razão o contribuinte!

Tendo em vista que o procedimento fiscal ensejou a lavratura de outros autos de infração referentes aos demais sócios (familiares) do autuado, ou seja, casos análogos, já tendo a 2ª Turma da CSRF ao analisar o Processo nº 10980.722888/2014-14, referente ao Sr. AIRTON BOHRER OPPITZ, entendendo pela natureza de distribuição de lucros dos rendimentos, conforme consubstanciado no Acórdão nº 9202-011.429, opto por reproduzir no presente voto, as razões de decidir da Câmara Superior, com as quais concordo e mantenho em sua integralidade. É de se ver:

Como exposto, a controvérsia dos autos cinge-se em saber se o usufrutuário dos direitos econômicos de participação societária pode beneficiar-se da isenção concedida pela lei tributária em relação aos rendimentos advindos dos lucros/dividendos pagos pelas pessoas jurídicas.

Sobre o tema, reproduzo o disposto no art. 10 da Lei nº 9.249/95:

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.

A meu ver, ao contrário do que concluiu a decisão recorrida, o referido dispositivo legal não delimitou que o beneficiário da mencionada isenção seria apenas o detentor direto de quotas do capital social, ou seja, da participação societária na empresa que distribui os lucros. A norma expõe expressamente que os lucros/dividendos não integram a base de cálculo do IR dos beneficiários (ou seja, daqueles que recebem os lucros/dividendos). Desta forma, aqueles que são os titulares do direito econômico à percepção dos lucros, também são os titulares do direito à isenção estabelecida pela lei tributária.

Sobre o tema, a lei tributária não conferiu qualquer tratamento específico ao usufrutuário de participação societária, de modo que deve-se buscar nos conceitos de direito privado os efeitos típicos deste tipo de relação.

O Código Civil trata do usufruto em seus arts. 1.390 e ss, sendo relevante transcrever os seguintes dispositivos:

Art. 1.390. O usufruto pode recair em um ou mais bens, móveis ou imóveis, em um patrimônio inteiro, ou parte deste, abrangendo-lhe, no todo ou em parte, os frutos e utilidades.

(...)

Art. 1.394. O usufrutuário tem direito à posse, uso, administração e percepção dos frutos.

Já o proprietário, tem o direito de usar, gozar e dispor da coisa, conforme o art. 1.228 do Código Civil:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Desta forma, no caso da divisão dos direitos reais entre proprietário e usufrutuário, este tem o direito de uso e gozo do bem, explorando-o economicamente para a percepção dos frutos, ao passo que aquele (o que detém a nu-propriedade) permanece com o direito de dispor da coisa.

No caso dos autos, o contribuinte transferiu para a empresa OPPITZ, com reserva de usufruto, parte de sua participação societária na CEQUIPEL. Neste sentido, o contribuinte detém o usufruto sobre o direito econômico da participação societária transferida à OPPITZ, de modo que, na qualidade de usufrutuário, nos termos da legislação civil, possui direito à percepção dos frutos do bem.

Por ser o detentor deste direito, entendo que o usufrutuário da participação societária se enquadra como o “beneficiário” a que se refere art. 10 da Lei nº 9.249/95, por ocasião do lucro/dividendo pago por pessoa jurídica. Desta forma, é possível compreender que o lucro/dividendo pago ao usufrutuário da participação societária é isento do imposto de renda.

Conforme bem apresentado no acórdão paradigma, a isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95 é de natureza objetiva, pois elegeu como parâmetro determinado fato jurídico (a distribuição dos lucros/dividendos) sem levar em consideração as condições das pessoas beneficiadas pela exceção. Ou seja, sendo a pessoa titular do direito à percepção de lucros/dividendos, o recebimento de tais valores é isento do imposto de renda, não sendo condição necessária à isenção que o beneficiário detenha participação direta na pessoa jurídica.

Sendo assim, considerar que os beneficiários da isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95 seriam apenas aqueles que detém participação direta na pessoa jurídica é – com a devida vênia – inovar a norma jurídica do mencionado dispositivo a fim de restringir sua aplicação. Neste ponto, reforço as minhas razões de decidir com os seguintes trechos do voto vencedor do acórdão paradigma nº 2401-004.568, cujo redator foi o Ilustre Conselheiro Cleberson Alex Friess:

De pronto, observa-se que a legislação de regência não faz qualquer menção à figura do titular, sócio ou acionista. Os lucros/dividendos apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, como é a hipótese dos autos, pagos ou creditados a pessoa física ou jurídica, não estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, tampouco integram a base de cálculo do imposto submetido ao ajuste anual da pessoa física.

Cuida-se de uma verdadeira isenção tributária de natureza objetiva, na medida em que o legislador ordinário escolheu como parâmetro um determinado fato jurídico, sem levar em consideração as condições das pessoas beneficiadas pela exceção.

Em outras palavras, a isenção alcança a riqueza lucros/dividendos na sua concepção primária, ou seja, os lucros/dividendos das pessoas jurídicas apurados com base nos seus resultados e pagos ou creditados aos respectivos beneficiários dos rendimentos. E como exhaustivamente afirmado, o usufrutuário, haja vista a essência do instituto do usufruto, é beneficiário dos lucros/dividendos.

Além dos argumentos já deduzidos no presente voto, nessa situação é ainda mais evidente que o legislador não circunscreveu o tratamento tributário diferenciado

apenas para o beneficiário que detenha participação acionária direta na pessoa jurídica, promovendo a exclusão do usufrutuário da regra de isenção. Daí porque, utilizando-se de via inadequada, a interpretação da autoridade lançadora inova a norma jurídica contida no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995.

Não fosse assim, a Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A) não traria a previsão de pagamento de dividendos diretamente ao usufrutuário, conforme dispõe o seu art. 205:

Art. 205. A companhia pagará o dividendo de ações nominativas à pessoa que, na data do ato de declaração do dividendo, estiver inscrita como proprietária ou usufrutuária da ação.

Sendo assim, nítido que a Lei das S/A, em atenção aos conceitos do direito civil, dispõe sobre o pagamento de lucro/dividendos diretamente ao usufrutuário da participação societária, pois esta é uma evidente forma de percepção dos frutos a que tem direito o usufrutuário sobre a coisa.

Ainda sobre o tema, são esclarecedoras as conclusões da Solução de Consulta COSIT nº 38/2018, cujos fundamentos passo a reproduzir integralmente como razões de decidir, por concordar com seus termos:

(...)

Nestes termos, entendo merecer provimento o pleito da contribuinte, pois os valores por ele declarados como lucros (ou seja, isentos do IRPF) não podem ser reclassificados para rendimentos tributáveis, ante a não caracterização de distribuição desproporcional de lucros/dividendos pela empresa CEQUIPEL, vez que os valores auferidos como lucros pelo contribuinte, na qualidade de usufrutuário de participação societária, também são isentos do imposto de renda.

Da Multa Qualificada

Por todo o exposto no tópico da decadência, entendo por afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a ao seu patamar base de 75%.

Da Multa Confiscatória

No que se refere a multa aplicada, entendo que a decisão de piso não merece reparo, tendo sido observado os dispositivos legais e no percentual estabelecido por Lei.

Quanto ao alegado caráter confiscatório, aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade, reconhecer a decadência do ano-calendário 2008 e, no mérito, dar-lhe

parcial provimento para reconhecer a inexistência de omissão de rendimentos tributáveis à razão dos valores devidos pela empresa CEQUIPEL, a título de distribuição de lucros, isentos da incidência de IRPF e afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a ao seu patamar base de 75%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa