



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13896.721835/2014-15</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	<b>2302-004.169 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA</b>
<b>SESSÃO DE</b>	8 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	WALTER JORQUERA SANCHES
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

**INOCORRÊNCIA DE INOVAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO.  
INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.**

Em enfrentamento dos argumentos de defesa do sujeito passivo, a avaliação dos fatos, bem como das provas a eles inerentes, baseada na legislação tributária vigente e contemporânea, não representa inovação de critério jurídico, mas tão somente, desdobramento da análise inicial.

**CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS.**

É cabível o lançamento quando comprovado que são tributáveis os rendimentos auferidos pelo contribuinte, classificados na DIRPF indevidamente como rendimentos isentos.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Apresentaram votos divergentes, por escrito, no plenário virtual, os Conselheiros Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Roberto Carvalho Veloso Filho e Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, que vencidos, convertem-se em declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Carmelina Calabrese** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## RELATÓRIO

### PROCEDIMENTO FISCAL

Trata-se de Auto de Infração, e-fls. 44 a 51, lavrado em 07/07/2014, em face do contribuinte acima epigrafado, referente ao ano-calendário de 2011, em decorrência de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica classificados indevidamente na DIRPF, como rendimentos isentos nos valores abaixo:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Darf	Valor
IMPOSTO	2904	912.344,96
JUROS DE MORA (Calculados até 07/2014)		171.885,79
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		684.258,72
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		1.768.489,47
<i>Valor por Extensão</i>		
UM MILHÃO, SETECENTOS E SESSENTA E OITO MIL, QUATROCENTOS E OITENTA E NOVE REAIS E QUARENTA E SETE CENTAVOS		

Conforme Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 52 a 58, o procedimento fiscal teve por objetivo verificar os valores declarados como rendimentos isentos e não tributáveis na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF relativa ao ano-calendário de 2011, exercício de 2012.

Intimado a prestar esclarecimentos e detalhamento sobre valores e datas dos rendimentos recebidos e declarados como isentos e não tributáveis no valor de R\$ 3.317.618,01, bem como documentação comprobatória, composta com documentos bancários ou outros documentos que comprovassem a disponibilidade econômica, bem como a documentação comprobatória da efetiva disponibilidade dos lucros distribuídos pela empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL.

Em resposta o Contribuinte informou que recebeu lucro distribuído referente ao ano-calendário de 2011, num total de R\$ 3.211.911,59, acompanhada de extratos bancários como comprovação. Esclareceu, ainda, que esse valor corresponde a mais de 97% do valor indicado na

declaração e que os valores remanescentes foram objeto de créditos em outras contas já extintas, cujos comprovantes não mais possui.

Ressaltou que a denominação Grêmio Barueri Futebol Ltda, foi introduzida na alteração contratual de 17/05/2011, razão pela qual os lançamentos bancários anteriores se encontram identificados como Grêmio Prudente Futebol Ltda.

Em função da fiscalização ter constatado que parte das transferências bancárias foi realizada pela empresa Grêmio Talentos e Representações Ltda e que o Contribuinte declarou, também, em sua DIRPF rendimentos isentos e não tributáveis, foi emitida nova intimação para que apresentasse esclarecimentos e documentação sobre também estes valores recebidos.

Atendendo a intimação, o sujeito passivo alegou ter-se equivocado quando indicou os valores recebidos da Grêmio Talentos e Representações Ltda, sendo originários da distribuição de lucros da empresa Grêmio Barueri Futebol Ltda. Aduzindo, ainda, que o valor do lucro correspondente a essas parcelas foi, na verdade, distribuído “mediante a entrega de bens do Ativo Imobilizado da Grêmio Barueri”, no entanto só fez a afirmação, não prestando outros esclarecimentos.

Apresentou, também, demonstrativo dos valores recebidos a título de distribuição de lucros da empresa Grêmio Talentos e Representações Ltda, acompanhado de cópia dos extratos bancários, contendo os lançamentos das transferências efetuadas para a sua conta corrente. Informou que R\$ 206.340,00, foi recebido em dinheiro em 31/10/2011.

Com relação a empresa Grêmio Barueri Futebol Ltda., que também foi auditada, distribuiu, em 16/05/2011, os lucros apurados no 1º trimestre de 2011, por ocasião da venda societária da empresa, conforme alteração contratual registrada na JUCESP em 17/05/2011, e-fls. 69 a 86.

O Contribuinte, sócio majoritário e representante legal da empresa, recebeu R\$ 3.317.618,01, conforme cópia dos lançamentos realizados na Escrituração Contábil Digital – ECD da empresa.

A autoridade fiscal verificou que o resultado operacional foi apurado pelo Lucro Real, porém não foi tributado, em função de se tratar de clube de futebol, sua receita estaria isenta de tributação conforme prevê a Lei nº 11.345, de 2006, que em seu art. 13, assegurou, por cinco anos, às entidades desportivas, especificamente da modalidade futebol, o regime de isenção para as entidades que constituíram sociedade empresária.

Relata, ainda, que essas entidades, contrariamente ao exigido das sociedades civis, não ficariam impedidas de distribuírem o resultado apurado conforme previsto no parágrafo único, do art. 13, da Lei nº 11.345/2006.

Acrescenta a autoridade fiscal que, a empresa ao distribuir lucro apurado aos seus sócios, deveria tê-lo submetido à retenção na fonte, uma vez que não houve a tributação pelo imposto de renda na pessoa jurídica. Esclarece que, atualmente a regra em vigor dispõe que os

lucros e dividendos calculados com base nos resultados apurados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, não estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, desde que tenha havido a tributação na pessoa jurídica, conforme dispõe o art. 10, da Lei nº 9.249, de 1995.

Assim, como a empresa Grêmio Barueri Futebol Ltda, apurou o resultado do exercício no 1º trimestre de 2011, com base no lucro real, porém não declarou ou recolheu o IRPJ, por força do regime de isenção concedido pelo art. 13, da Lei nº 11.345, 2006, a autoridade fiscal, entendeu que houve o descumprimento do art. 10, da Lei nº 9.249, de 1995, invalidando a isenção do imposto, cabendo a tributação pelo IRPF do beneficiário do lucro distribuído.

Desse modo, como o Contribuinte comprovou o recebimento de R\$ 2.872.082,50, em sua conta bancária e o restante do lucro distribuído de R\$ 445.535,51, afirmou ter recebido em bens do Ativo Imobilizado e através de despesas ou créditos em contas já extintas, a título de distribuição de lucros do 1º trimestre de 2011 da empresa Grêmio Barueri Futebol, declarados como rendimentos isentos e não tributáveis em sua DIRF, a autoridade fiscal, considerou como rendimentos tributáveis todos os valores declarados como recebidos, independentemente de sua escrituração contábil na empresa.

Em função do exposto, com base de que os recursos financeiros foram indevidamente declarados como rendimentos isentos e não tributáveis na DIRPF, relativo ao ano-calendário de 2011 e devem ser reclassificados como rendimentos tributáveis e o imposto de renda correspondente ser lançado, de ofício, a autoridade fiscal lavrou o auto de infração constante do presente processo.

### **IMPUGNAÇÃO**

A ciência do Auto de Infração deu-se em 11/07/2014, e-fls. 97. O Contribuinte apresentou impugnação em 11/08/2014, e-fls. 101 a 118, alegando em apertada síntese:

### **MÉRITO**

Controvérsia sobre a interpretação do art. 10, da Lei nº 9.249, de 1995;

Sobre distribuição de lucro isenta. Pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido e arbitrado.

Sobre a acepção do termo resultado;

Requer que seja julgado procedente a impugnação para que seja cancelado o Auto de Infração.

### **JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

O julgamento foi realizado em 05/04/2018, quando foi proferido o Acórdão nº 16-82.025 - 15ª Turma da DRJ/SPO, e-fls. 145 a 156, considerando a impugnação improcedente e o crédito tributário foi mantido, conforme decisão assim ementada:

**CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS.**

É cabível o lançamento quando comprovado que são tributáveis os rendimentos auferidos pelo contribuinte, classificados na DIRPF indevidamente como rendimentos isentos.

**RECURSO VOLUNTÁRIO**

A ciência do Acórdão deu-se em 23/04/2019, e-fls. 161, tendo o Recorrente apresentado Recurso Voluntário, e-fls. 164 a 200, alegando em apertada síntese:

**1. PRELIMINAR – NULIDADE DA DECIÇÃO DE 1ª INSTÂNCIA**

Alega que a decisão inseriu fato novo não indicado no lançamento de ofício, relevando inovação. Requer a anulação da decisão;

**2. MÉRITO**

- 2.1. Da possibilidade de distribuição de lucro isenta;
- 2.2. Sobre as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado;
- 2.3. Sobre a aceção do termo “resultado”;

**3. DO PEDIDO**

Requer seja declarada a nulidade da decisão de primeira instância;  
Seja dado provimento para cancelar o lançamento de ofício extinguindo o crédito tributário.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira Carmelina Calabrese - Relatora

**CONHECIMENTO**

O Recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

**1. PRELIMINAR****Da Nulidade da decisão de 1ª instância**

Aduz o Recorrente que o artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê nulos os atos processuais que impedem o direito a ampla defesa e, no caso em análise, a decisão inseriu fato novo não indicado no lançamento de ofício, relevando indiscutível inovação.

Aponta que o lançamento tributário foi lavrado sob justificativa de que lucro auferido pela pessoa jurídica não foi tributado, haja vista isenção na legislação vigente. Assim o lançamento não tem como base a aplicabilidade ou não, do art. 10, da Lei nº 9.249, de 1995.

Contudo, na decisão *a quo*, além de decidir tal questão, também, abordou outro aspecto: a própria existência fática do lucro em 2011. Ponto não abordado no lançamento, caracterizando, portanto, inovação e supressão de instância, tornando nula a decisão.

Inobstante os argumentos contrários expendidos pelo Recorrente, observo que a avaliação dos fatos, bem como das provas a eles inerentes, que levaram à conclusão da manutenção do crédito tributário apurado, pela decisão de primeira instância, não representa inovação de critério jurídico, mas tão somente, desdobramentos da análise dos fatos.

A motivação dos fundamentos da decisão de primeira instância, como veremos na apreciação do mérito mais adiante, diz respeito justamente no fato de que o lucro distribuído pela pessoa jurídica não foi tributado.

Vejamos o trecho da decisão mencionado pelo Recorrente:

*“Contudo, embora o contribuinte tenha sido intimado através do Termo de Início do Procedimento Fiscal, em 07/04/2014, conforme relato fiscal (fl.52), a apresentar documentação comprobatória da efetiva disponibilidade dos lucros distribuídos pela empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA, não consta essa comprovação nos autos para análise.”*

As frases que precedem esse parágrafo, mencionado pelo Recorrente, dá conta que o julgador está analisando os autos:

*“Ademais, **mesmo que assim não fosse**, a apuração do lucro da GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA deve obedecer ao que reza o art. 13A da Lei nº 11.345/2006, acima transcrito, aplicando-se a isenção apenas às atividades diretamente relacionadas com a manutenção e administração de equipe profissional de futebol, não se estendendo às outras atividades econômicas exercidas pelas referidas sociedades empresariais beneficiárias. (grifou-se)*

*Assim, para a distribuição de lucros, torna-se crucial a comprovação da existência de lucros na contabilidade de acordo com as normas legais, caso contrário se estaria abrindo um caminho para que rendimentos sujeitos à tributação pudessem ser declarados como isentos, burlando, assim, a cobrança do imposto.”*

Como podemos observar o julgador só menciona o fato, por ter analisado os autos. Em seguida se manifesta no seguinte sentido:

*“Portanto, **ainda que o lucro pudesse ser distribuído de forma isenta ao contribuinte, o que não é o caso**, não resta comprovado nos autos que o valor declarado pelo contribuinte se refere ao lucro efetivamente isento da empresa.” (grifou-se).*

Portanto, não se vislumbra na espécie inovação quanto aos fundamentos da decisão, uma vez que a autoridade julgadora simplesmente deixou consignado o fato de que a

interessada, não trouxe aos autos o que foi solicitado na intimação através do Termo de início de Procedimento Fiscal, datado de 07/04/2014, conforme relato fiscal de e-fls.52, não representando assim inovação.

Neste sentido temos decisões do CARF, conforme ementa transcrita:

*Acórdão nº 9202-011.132 – CSRF / 2ª Turma*

*Sessão de 31 de janeiro de 2024*

**INOCORRÊNCIA DE INOVAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.**

*Em enfrentamento dos argumentos de defesa do sujeito passivo, a avaliação dos fatos, bem como das provas a eles inerentes, que levaram à conclusão pela falta de certeza e liquidez do crédito, baseada na legislação tributária vigente e contemporânea à declaração, não representa inovação de critério jurídico, mas tão somente, desdobramento da análise inicial, uma vez não identificado o pressuposto básico da compensação, qual seja, a disponibilidade do valor declarado*

*Acórdão 3201-008.982 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 25 de agosto de 2021*

**NULIDADE. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO JULGAMENTO. INOCORRÊNCIA.**

*O fato de a decisão recorrida ter apreciado se a Recorrente preenchia ou não as condições para ter homologada a compensação pleiteada não se caracteriza como inovação, pois tal análise é necessária para o correto deslinde do mérito do caso.*

Isto posto, rejeito a preliminar de nulidade por inovação.

## 2. MÉRITO

Tendo em vista que, no mérito, a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12º, I, do Regimento Interno do CARF (RICARF, 2023), reproduzo no presente voto, trechos da decisão de 1ª instância, que corretamente analisou e fundamentou a decisão, portanto concordo e adoto como razões de decidir:

***Reclassificação de Rendimentos Declarados Como Isentos, percebidos à Título de Lucros Distribuídos.***

*O lançamento em epígrafe decorreu do fato que contribuinte recebeu rendimentos da empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA a título de lucros distribuídos, informando os mesmos em sua DIRPF como isentos, por se considerar amparado pelo art. 10 da Lei nº*

9.249 de 1995, e a autoridade lançadora, contudo, considerou que os rendimentos devem ser tributados na pessoa física, já que não foram na pessoa jurídica.

Como bem reconheceu a autoridade lançadora a empresa é abrangida pelos artigos 13 e 13-A da Lei nº 11.345/2006, não sendo, portanto, tributada na pessoa jurídica. Eis o que reza os artigos 13 e 13 A da Lei nº 11.345/2006:

*Art. 13. Fica assegurado, por 5 (cinco) anos contados a partir da publicação desta Lei, o regime de que tratam o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e os arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158- 35, de 24 de agosto de 2001, às entidades desportivas da modalidade futebol cujas atividades profissionais sejam administradas por pessoa jurídica regularmente constituída, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (Vide Medida Provisória nº 358, de 2007)*

*Parágrafo único. Às entidades referidas no caput deste artigo não se aplica o disposto no § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. (Vide Medida Provisória nº 358, de 2007)*

*Art. 13-A. O disposto no art. 13 desta Lei aplica-se apenas às atividades diretamente relacionadas com a manutenção e administração de equipe profissional de futebol, não se estendendo às outras atividades econômicas exercidas pelas referidas sociedades empresariais beneficiárias. (Incluído pela Lei nº 11.505, de 2007)*

*Ou seja, a empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA, realmente, não tributa seu resultado, restando a questão se rendimentos pagos ao contribuinte, a título de distribuição de lucros, se encontram alcançados pela norma isentiva do art. 10 da Lei nº 9.249 de 1995. Vide o que diz o citado artigo:*

*Art. 10º 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.*

*Para o deslinde da questão, devemos retornar ao motivo da edição do art. 10 da Lei nº 9.249 de 1995.*

*A partir de 01/96, o legislador ordinário, reconhecendo haver onerosidade tributária excessiva na tributação na fonte dos dividendos distribuídos, uma vez que os lucros de onde tais dividendos eram extraídos já tinham sido oferecidos à tributação por ocasião de sua apuração ao final do exercício fiscal, houve por bem isentar de imposto sua distribuição. Pelo artigo 10, da Lei 9.249/95, acima reproduzido, exonerou do pagamento de imposto de renda na fonte, os lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado. De acordo com a doutrina:*

*Tributação de lucros e dividendos*

*O art. 10 da Lei nº 9.249/99 explicitou a hipótese de não-incidência tributária sobre os lucros ou dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas a pessoas físicas ou jurídicas. Por quê? Para evitar a bitributação econômica. Se a pessoa jurídica já suporta uma elevada carga tributária não teria sentido algum, sob o prisma da alegada justiça fiscal, submeter as pessoas físicas que a compõem, a um idêntico regime de tributação das demais pessoas desvinculadas da pessoa jurídica.*

*Não fora essa não-incidência expressa, um advogado, por exemplo, que extraísse seus rendimentos, por meio de sua atuação profissional na sociedade de advogados, apesar de em nada diferir de um trabalho executado por um advogado autônomo, acabaria por pagar duas vezes o imposto de renda do ponto-de-vista econômico. No caso, o profissional sócio da sociedade de advogados não auferiria rendas de capital, mas apenas aquelas oriundas do seu trabalho pessoal.*

*Nos demais países, quando se tributam as pessoas jurídicas não se tributam os acionistas ou sócios, ou, quando se tributam sócios e acionistas não se tributam as pessoas jurídicas; quando se tributam, tanto a pessoa jurídica, como os sócios ou acionistas, dão a estes um crédito em relação ao imposto pago pela pessoa jurídica.*

*(HARADA, Kiyoshi. Tributação de lucros e dividendos. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1849, 24 jul. 2008. Disponível em: . Acesso em: 14 abr. 2009.)*

*Vale repisar que a razão pela qual a isenção foi concedida foi a de se evitar a onerosidade tributária excessiva, pelo fato de o lucro distribuído já ter sido anteriormente tributado quando da apuração dos resultados da pessoa jurídica. Pode-se concluir, assim, ao contrário da interpretação dada pelo impugnante, que, pelo comando legal contido no artigo 10 da Lei 9.249/95, os lucros distribuídos que não tenham sido regularmente tributados não podem ser considerados alcançados pela isenção tributária concedida.*

*O impugnante advoga a isenção de imposto para a distribuição de lucros em questão, com base apenas no nomen dividendos inscrito no referido artigo 10, sem levar em conta o contexto significativo do comando legal. O impugnante não leva em conta a norma aí implícita que determina que se o lucro originário não foi tributado, os valores dele extraídos e distribuídos não podem ser isentos de imposto. Para ser isento, não basta ao dividendo ser denominado como tal pelas normas societárias, deve ter origem em lucro anteriormente tributado. E o reconhecimento de isenção nesse caso implicaria estender indevidamente o alcance da norma isencional, que é direcionada a empresa (pessoa jurídica) e não as pessoas dos sócios (pessoa física). Ter-se-ia, ainda, ofensa ao princípio da isonomia, visto que somente determinadas pessoas físicas teriam tratamentos diferenciados frente à obtenção de rendimentos livres de qualquer tributação, sem norma legal que autorizasse.*

*Aliás, essa interpretação do artigo 10, da Lei nº 9.249/95 é também dada pelo Conselheiro Relator ao Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão CSRF/04-00.277, com excertos a seguir reproduzidos, que observa, no Voto, que o conceito de lucro para fins de distribuição aos sócios é aquele tributado na pessoa jurídica que produziu o resultado, sendo este lucro que vai ingressar, isento, no patrimônio do sócio ou acionista.*

*Ressalta, ainda, que os valores distribuídos e que superam o montante de lucro tributado, não são isentos, e, portanto, estão sujeitos à tributação.*

*Câmara Superior de Recursos Fiscais*

*4ª Turma*

*Processo 11030.001117/99-38*

*Recurso 102-134.350*

*Acórdão CSRF/04-00.277*

*VOTO*

*(...)*

*A primeira observação que deve ser feita respeita ao conceito de lucro para fins desta distribuição aos sócios. Não resta dúvida que os lucros que ensejam a isenção aos sócios são aqueles já tributados no âmbito da empresa produtora do resultado. O lucro já tributado na fonte produtora, sem dúvida, é o lucro real ou presumido. Logo, é este lucro que prossegue na condição de já tributado (agora isento) quando ingressa no patrimônio do sócio.*

*Por outro lado, se a empresa distribuiu valores superiores àqueles que foram apurados na rubrica lucro tributado não está distribuindo só lucro, mas lucro e mais uma parcela cuja tributação não se verificou. Esta parcela, por ausência de regulamentação legal que a isente é tributada juntamente com outras que o sócio recebe, por exemplo, prolabore.*

*Assim, ao contrário do alegado pelo impugnante, o artigo 10, da Lei 9.249/95, concedeu isenção apenas para dividendos extraídos de lucro tributado. Continuam, desta forma, sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte as distribuições de valores a título de dividendos, bonificações em dinheiro, e outros interesses, extraídos de lucros não tributados.*

*Na presente situação, o regime de apuração do lucro, para o ano-calendário de 2011, foi o lucro real. Contudo, não se confunde o regime de apuração do lucro com a tributação do mesmo. A empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA apura seu lucro pelo regime de lucro real, contudo não é tributada por força da artigos 13 e 13A da Lei nº 11.345/2006. Veja o que reza a Instrução Normativa SRF nº 11/96, de 21 de fevereiro de 1996, a qual especifica o sentido e alcance do art. 10 da Lei nº 9.249 de 1995:*

*Art. 7º Ressalvado o disposto no inciso I do § 7º do art. 3º, não integram a base de cálculo do imposto de renda mensal, de que trata esta Seção:*

*...*

*II - as receitas provenientes de atividade incentivada, na proporção do benefício de isenção ou redução do imposto a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus;*

*...*

*Art. 16. A partir do ano-calendário de 1996 estarão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real as pessoas jurídicas:*

...

*VIII - que, autorizadas pela legislação tributária, queiram usufruir de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto de renda;*

*Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.*

(...)

*§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputado aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.*

*§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.*

*§ 5º A isenção de que trata o caput não abrange os valores pagos a outro título, tais como pró-labore, aluguéis e serviços prestados.*

(...)

*§ 7º A distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos, que não tenham sido apurados em balanço, sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º. (grifou-se)*

*A Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, que regulava a determinação e o pagamento do imposto de renda, vigente no ano calendário de 2011 e a época do lançamento, se aplicava aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, em seu art. 48, assim dispunha:*

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

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

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

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

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

*§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.*

*§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.*

*§ 5º A isenção de que trata o "caput" não abrange os valores pagos a outro título, tais como "pró-labore", aluguéis e serviços prestados.*

*§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.*

*§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.*

*§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeitase à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º." (grifos nossos)*

*Portanto, ao contrário do que argumenta o contribuinte, no caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, a parcela excedente ao lucro tributável pode ser distribuída, mas fica sujeita a incidência do imposto de renda.*

Acrescente-se, sobre o tema que a Lei nº 9.249, de 1995, não cria isenção para a renda. O que a lei define é o momento da tributação da renda. Quando o imposto já é pago pela pessoa jurídica, quando da apuração do lucro, não haverá tributação quando de sua distribuição ao sócio, para não haver bitributação. Trata-se do momento em que se dará a tributação da renda e não que a renda é isenta.

O sistema tributário vigente, Lei nº 9.249, de 1995, no que diz respeito à distribuição dos lucros, mostra-se lógico. Se a empresa já pagou imposto de renda incidente sobre os lucros, sua distribuição aos sócios pode ser isenta de tributação, ou a renda estaria sendo tributada duas vezes. Portanto, a isenção para o sócio que recebe os lucros pressupõe que estes já

tenham sido tributados. Se não foram tributados na pessoa jurídica, por esta fazer jus a isenção amparada pelos artigos 13 e 13-A da Lei nº 11.345, de 2006, a pessoa física que obtiver os rendimentos de distribuição de lucros dessa empresa, não será isenta. Deverá declará-los como rendimentos tributáveis. Se é justo ou não esse sistema, não cabe aqui discuti-lo.

Conforme consta dos autos e declarado pelo Recorrente, a empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA apurou seu lucro pelo regime de lucro real contudo, não foi tributado, em função de se tratar de clube de futebol e sua receita estaria isenta de tributação conforme prevê a Lei nº 11.345, de 2006. Dessa forma, procedente o lançamento efetuado pela autoridade fiscal, reclassificando os rendimentos declarados como isentos, pelo Recorrente, percebidos à título de Lucros Distribuídos da empresa Grêmio Barueri Futebol Ltda.

### CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão Recorrido e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Carmelina Calabrese**

### DECLARAÇÃO DE VOTO

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz,

Pelo meu voto, com o máximo respeito a Relatora, o recurso voluntário é de ser julgado procedente.

As razões recursais estão pautadas na ideia de que a regra de não incidência prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95 se aplica a todo e qualquer lucro ou dividendo distribuído por pessoas jurídicas que estejam sujeitas ao regime de apuração do imposto de renda com base no lucro real, presumido ou arbitrado. Em síntese, o lucro ou dividendo distribuído pela pessoa jurídica gozará do benefício da não incidência prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95, independentemente de tal lucro ter sido efetivamente tributado ou ser objeto de uma norma isencional.

Por sua vez, a DRJ assim entendeu:

(...)

A partir de 01/96, o legislador ordinário, reconhecendo haver onerosidade tributária excessiva na tributação na fonte dos dividendos distribuídos, uma vez que os lucros de onde tais dividendos eram extraídos já tinham sido oferecidos à tributação por ocasião de sua apuração ao final do exercício fiscal, houve por bem isentar de imposto sua distribuição. Pelo

artigo 10, da Lei 9.249/95, acima reproduzido, exonerou do pagamento de imposto de renda na fonte, os lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado.

(...)

Vale repisar que a razão pela qual a isenção foi concedida foi a de se evitar a onerosidade tributária excessiva, pelo fato de o lucro distribuído já ter sido anteriormente tributado quando da apuração dos resultados da pessoa jurídica. Pode-se concluir, assim, ao contrário da interpretação dada pelo impugnante, que, pelo comando legal contido no artigo 10 da Lei 9.249/95, os lucros distribuídos que não tenham sido regularmente tributados não podem ser considerados alcançados pela isenção tributária concedida.

O impugnante advoga a isenção de imposto para a distribuição de lucros em questão, com base apenas no *nomen* dividendos inscrito no referido artigo 10, sem levar em conta o contexto significativo do comando legal. O impugnante não leva em conta a norma aí implícita que determina que se o lucro originário não foi tributado, os valores dele extraídos e distribuídos não podem ser isentos de imposto. Para ser isento, não basta ao dividendo ser denominado como tal pelas normas societárias, deve ter origem em lucro anteriormente tributado. E o reconhecimento de isenção nesse caso implicaria estender indevidamente o alcance da norma isencional, que é direcionada a empresa (pessoa jurídica) e não as pessoas dos sócios (pessoa física).

(...)

Do acima transcrito, percebe-se que o crédito tributário foi mantido segundo o entendimento de que os rendimentos devem ser tributados na pessoa física, tendo em vista que não foram tributados na pessoa jurídica. Ou seja, a regra prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95, somente se aplica quando a receita, em nível da pessoa jurídica que distribui os lucros ou dividendos, for efetivamente tributável.

Como se vê, a controvérsia estabelecida nos autos cinge-se em saber se os rendimentos pagos ao Recorrente, a título de distribuição de lucros, estão alcançados pela norma isentiva do art. 10 da Lei nº 9.249/95.

Do exame dos autos, verifica-se que a autoridade lançadora reconheceu que para o ano-calendário de 2011 o regime de apuração do lucro da empresa GRÊMIO BARUERI FUTEBOL LTDA, foi o lucro real. Contudo, tal apuração não foi tributada por força da artigos 13 e 13-A da Lei nº 11.345/2006.

Com relação à distribuição de lucros, assim estabelece o art. 10 da Lei nº 9.249/95:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir de janeiro de 1996, pagos ou creditados por pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não estarão 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, residente ou domiciliado no País ou no exterior.

Do acima exposto, depreende-se que a norma não exige que os lucros tenham sido efetivamente tributados na pessoa jurídica, mas é certo que devam ter sido regularmente apurados de acordo com a legislação. Aliás, não parece razoável que a norma que disciplina o pagamento de dividendos fosse omissa em relação a uma questão importante que seria a hipótese de não aplicação da regra de não incidência quando se tratar de distribuição de lucros com base em resultados não tributáveis. Se a lei não refere sobre tal hipótese é porque esta foi a intenção do legislador.

Para corroborar meu entendimento sobre o tema, valho-me do item 12 da Exposição de Motivos da Lei n.º 9.249/95, que tem o seguinte teor:

12 - Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas.

(Disponível em <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>)

A meu ver, o item 12 da Exposição de Motivos não contribui para a interpretação que a fiscalização e a decisão de piso deram ao artigo 10 da Lei n.º 9.249/95, uma vez que o referido item estabelece que os lucros e dividendos pagos aos beneficiários serão isentos de tributação. Como é do sabido, os lucros ou dividendos pagos são apurados a partir da apuração do lucro contábil e, assim sendo, é certo que esses lucros, se tributáveis, só o serão exclusivamente na empresa, uma vez que não serão tributáveis quando distribuídos aos beneficiários.

De outra parte, vale lembrar que a Instrução Normativa SRF n.º 93/97, que disciplina a distribuição de lucros, nada refere quanto à distribuição de dividendos poder ser tributável, em função de o lucro gerado pela pessoa jurídica estar ou não efetivamente sujeito à incidência do IR. Porquanto, o caput do art. 48 estabelece tão somente que “Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.”

Desse modo, verifica-se que o entendimento da autoridade fiscal, no sentido de que somente se aplica a não incidência do IR sobre os lucros e os dividendos distribuídos que foram tributados, contraria orientação da própria Receita Federal do Brasil, visto que colide com o disposto no art. 48 da IN SRF n.º 93/97.

Ainda, da leitura de todos os parágrafos do art. 48 da referida IN SRF n.º 93/97 não é possível extrair qualquer possibilidade de o lucro ou dividendo distribuído se tornar tributável.

Desta forma, entendo que a decisão recorrida merece reforma, visto que os lucros distribuídos por pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, desde que já tenham sido tributados ou estejam isentos na forma da lei, são isentos de IR na pessoa física que os recebe.

*Assinado Digitalmente*

**Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz,**