MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CARF
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO	**13971.720594/2013-66**
ACÓRDÃO	2002-010.502 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DIETER KLAUS NEBELUNG
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS – MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR – DISPONIBILIDADE JURÍDICA

O fato gerador do imposto de renda sobre lucros distribuídos a sócio pessoa física aperfeiçoa-se com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento (art. 43 do CTN), que se opera no momento do efetivo lançamento contábil do crédito em favor do beneficiário, e não na data de mera deliberação social que aprova, em tese, a distribuição de lucros. Cabe ao contribuinte que pretende deslocar o fato gerador para data anterior à do lançamento contábil o ônus de comprovar, de forma inequívoca, que a disponibilização econômica ou jurídica dos valores já se havia operado em momento diverso.

LUCRO APURADO NA PESSOA JURÍDICA EM MOMENTO ANTERIOR

Para o ano de 1993, com a extinção do Imposto sobre o lucro líquido pela lei 8383/91 (artigo 75), os lucros formados a partir de 01/01/1993 ficaram com incidência de retenção apenas para beneficiários residentes no exterior. (artigo77). No entanto, para os anos de 1994 e 1995, a lei 8849/94 (art. 2º), ajustada pela lei 9064/95, reinstituiu a incidência, e passou a haver a retenção de IR na fonte sobre os lucros e dividendos apurados na escrituração comercial a partir de 01/01/1994.

DECADÊNCIA - LANÇAMENTO

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

DOCUMENTO VALIDADO

PAGAMENTO LUCROS EM MOMENTO POSTERIOR – ALIQUOTA APLICAVEL

A alíquota aplicada para lançamento de ofício e de 27,5%. A alíquota da 15% seriam cabível somente para IRRF, que não se deu “in casu”.

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS

É cabível o lançamento quando o contribuinte não logra êxito em comprovar que não são tributáveis os rendimentos classificados na DIRPF indevidamente como isentos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntario e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento para excluir da base a parcela correspondente aos lucros apurados em 1993, observada a proporcionalidade adotada no lançamento.

Assinado Digitalmente

LUCIANA COSTA LOUREIRO SOLAR – Relatora

Assinado Digitalmente

MARIA AUXILIADORA DE SOUZA RAMALHO FONSECA – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca (substituto[a] integral), Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo em parte o relatório da decisão ora recorrida:

> Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado o presente Auto de Infração, que lhe exige um Crédito Tributário no valor de R$ 199.949,17, sendo R$ 94.560,97

DOCUMENTO VALIDADO

relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Física, R$ 34.467,47 aos Juros de Mora (calculados até 03/2013) e R$ 70.920,73 à Multa Proporcional.

No anexo “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” é informado que, em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, foi apurada a seguinte infração:

0001 RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF

O contribuinte classificou indevidamente como isentos, na Declaração de Ajuste Anual, rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica a título de lucros distribuídos, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador Valor Apurado (R$) Multa (%) 21/01/2008 350.721,03 75,00 No "Termo de Verificação Fiscal" (fls. 1.168/1.178) a Fiscalização informou adicionalmente que:

O contribuinte possuía em 2008 cotas da empresa "CORESA", sendo que em 31/08/2008 esta sociedade promoveu sua 15ª alteração contratual, evento que teve vários objetivos, dentre eles o aumento de seu capital social.

Conforme disposto naquela alteração contratual, foram utilizadas várias fontes para o aporte de capital feito, dentre elas valores registrados no passivo da empresa em contas correntes individuais para cada sócio. Especificamente no caso de DIETER NEBELUNG,

foram utilizados R$ 3.759.028,00. Intimado sobre a origem desse valor, o contribuinte assim se manifestou:

a) o contribuinte, por conta de lucros disponibilizados pela Coresa Administração e Participações Ltda no exercício de 2007, passou a ser titular de um crédito perante a referida sociedade no valor de R$ 4.569.884,17;

b) no exercício de 2008, a sociedade Gotic Participações Ltda, CNPJ 95.837.670/0001-73, efetuou algumas distribuições de lucros em favor do contribuinte, dentre as quais uma no valor de R$ 588.503,83.

Em pagamento a essa distribuição de lucros foi transferido para o contribuinte parte de um crédito que a Gotic detinha junto a sociedade Coresa Administração e Participações Ltda. Com essa transferência o contribuinte passou a ser credor da Coresa de um valor igual a R$ 588.503,83.

c) com essas duas operações acima descritas o contribuinte passou a deter um crédito perante a Coresa num valor total de R$ 5.158.388,00;

d) desse valor descrito no item anterior foi retirado o montante de RS 3.759.028,00 e utilizado para aumento de capital.

Tais alegações foram comprovadas pela auditoria. A contabilidade da CORESA foi obtida em diligência efetuada junto à sua sucessora, "SCHNEIDER Eletric Brasil Ltda". Os direitos a que se referiu o contribuinte em sua resposta foram

DOCUMENTO VALIDADO

contabilizados pela CORESA na conta de passivo "3659 - 2.2.2.01.004 - Dieter Klaus Nebelung", conforme os seguintes lançamentos:

Data	Historico	Debito	Credito	Saldo
	Saldo anterior			0,(
21/01/2008	Individualização dos lucros passiveis de Distribuição ao socio		4.569.884,17	4.569.884,
22/04/2008	Vlr. Dos lucros passiveis de distribuição, transferidos da			
	conta 3671 GOTIC Participacoes		588503,83	5.158.388,
01/08/2008	Transferencia para aumento de capital, cfe 15a.	3.759.028,00		1.399.360,

Conforme se observa no quadro, o valor de R$ 4.569.884,17 contabilizado em 21/01/2008 refere-se a lucros distribuídos diretamente à pessoa física e estão legitimados pela

"Ata de Reunião Extraordinária dos Sócios Quotistas da CORESA", realizada em 21 de janeiro de 2008, às 10:00 horas, apresentada pela SCHNEIDER em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 05. Assim, apesar de a resposta ao Termo de Intimação Fiscal 01 afirmar que os lucros foram disponibilizados em 2007, o crédito contábil deste valor para a pessoa física se deu em 21/01/2008, conforme reunião de sócios realizada naquela data. A respectiva ata registra expressamente a decisão de distribuição de lucros, conforme o seguinte trecho:

"(...) os sócios deliberaram e aprovaram, por unanimidade, pela distribuição dos lucros acumulados, no montante de RS 27.626.287,58 (vinte e sete milhões, seiscentos e vinte e seis mil, duzentos e oitenta e sete reais e cinqüenta e oito centavos), destinados aos sócios da seguinte forma: ... c) R$ 4.569.884,17 (quatro milhões, quinhentos e sessenta e nove mil, oitocentos e oitenta e quatro reais e dezessete centavos) ao sócio Dieter Klaus Nebelung; (...)"

Também a DIPJ apresentada pela CORESA relativa ao ano-calendário 2008 indica o pagamento de lucros/dividendos neste valor à pessoa física, conforme preenchimento da "Ficha 51A - Rendimentos de Dirigentes, Conselheiros, Sócios ou Titular". Aliás, o próprio contribuinte reconhece que tais dividendos foram recebidos em 2008, já que informou exatamente tal quantia no quadro "Rendimentos Isentos e Não-Tributáveis", indicando a fonte pagadora CORESA, na Declaração de Ajuste Anual relativa a este período.

Não há qualquer dúvida, portanto, que a distribuição destes lucros se deu em 2008. Resta saber, entretanto, se a totalidade deste valor se caracteriza como rendimentos isentos.

Às fls. 1.171 a Fiscalização apresenta um histórico acerca da "distribuição de lucros". Reproduzo a seguir os principais pontos destacados:

►Desde o ano-calendário 96 os lucros apurados podem ser distribuídos com isenção para os sócios, conforme disposto no artigo 10 da Lei 9.249/95.

►Já os lucros apurados em 1994 e 1995, quando pagos ou creditados a pessoas físicas, são tributáveis, conforme as disposições da Lei 9.064/95.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

►Em relação aos lucros apurados em 1993, sua distribuição também é isenta de imposto de renda, conforme art. 75 da Lei n° 8.383/91.

►Em relação aos lucros produzidos em períodos anteriores a 1993, quando distribuídos, somente não estão sujeitos à incidência do imposto de renda se já tiverem sido tributados na forma do art. 35 da Lei 7.713/88. A partir de então a Fiscalização comenta sobre a origem dos lucros distribuídos.

A "Tabela 1" apresenta a evolução do saldo de lucros acumulados, com base nas informações prestadas na ficha Demonstrativo de Lucros ou Prejuízos Acumulados nas Declarações de Imposto de Renda apresentadas pela CORESA:

ANO CALENDARIO	SALDO DE LUCROS ACUMULADOS	CORRECAO MONETARIA	LUCRO LIQ	TRANSF PARA RESERVAS	LUCROS ACUMULADOS
1995	240230,68	53.960,48	242.734,98	252.330,20	284595,94
1996	284595,94		387.252,69	374.136,32	297712,31
1997	297712,32		1.449.882,30	1.158.067,76	589526,86
1998	589526,86		669.678,87	604.244,04	654961,69
1999	654961,69		481.978,01	306.817,85	830121,85
2000	830121,85		214.768,10	196.648,22	848241,73
2001	848241,73		936.776,76	709.829,04	1075189,45
2002	1075189,45		839.147,61	649.277,71	1265059,35
2003	1265059,35		1.850.659,13	1.533.997,05	1581721,43
2004	1581721,43		2.288.445,12	2.069.044,88	1801121,67
2005	1801121,67		2.724.294,23	2.562.700,65	1962715,25
2006	1962715,25		6.599.488,17	6.454.731,24	2107472,18

Conforme se observa, o saldo de R$ 2.107.472,18 na conta lucros acumulados foi sendo produzido no decorrer dos anos, sendo que, com absoluta certeza, R$ 284.595,94 correspondem a saldo já existente em 01/01/1996, produzidos, portanto, em período anterior à isenção definida no artigo 10 da Lei 9.249/95 para sua distribuição. Além disso, a declaração de imposto de renda relativa ao ano-calendário 1995 demonstra a apuração de lucro líquido no valor de R$ 242.734,98, período para o qual há tributação quando da distribuição dos lucros.

A "Tabela 2" apresenta a evolução do saldo da reserva de lucros, com base nas informações prestadas na ficha relativa ao Balanço Patrimonial - Passivo nas Declarações de Imposto de Renda apresentadas pela CORESA.

ANO CALENDARIO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL
1995	1.278.803,00	1.835.615,36
1996	1.835.615,36	2.209.751,68
1997	2.209.751,68	3.367.819,44
1998	3.369.819,44	3.972.063,48
1999	3.972.063,48	4.278.881,33
2000	4.278.881,33	4.475.529,55
2001	4.475.529,55	5.185.358,59
2002	5.185.358,59	5.834.636,30
2003	5.834.636,30	7.368.633,35
2004	7.368.633,35	9.437.678,23
2005	9.437.678,23	12.000.378,88
2006	12.000.378,88	18.455.110,12

A tabela demonstra que, a exemplo dos lucros acumulados, parte da composição da reserva de lucros é proveniente de períodos anteriores a 1996, já que o saldo ao início de 1996 era de R$ 1.835.615,36.

A ausência de declarações anteriores ao ano-calendário 1995 nos arquivos da Receita Federal do Brasil não permite indicar com precisão a época em que os saldos de lucros e reserva de lucros existentes à época foram produzidos. De qualquer forma, cabe à pessoa física fiscalizada comprovar a origem de seus rendimentos declarados como isentos. A Fiscalização intimou o contribuinte a tanto, conforme seguinte quesito do Termo de Intimação Fiscal 04:

"2 - Apresentar documentação comprobatória do valor de R$ 4.569.884,17, recebidos a título de lucros e dividendos distribuídos por CORESA Administração e Participações Ltda, conforme teor da declaração de ajuste anual do contribuinte relativa ao ano-calendário 2008.

Os documentos apresentados devem ser suficientes para identificar os períodos de formação dos lucros e dividendos distribuídos, uma vez que, a depender do ano de formação dos lucros, não há isenção tributária para a distribuição."

Em sua resposta o contribuinte afirmou o seguinte:

"(...) os documentos vinculados com as informações solicitadas no item 2 da intimação são de titularidade da Coresa. Considerando que o contribuinte alienou sua participação no capital da Coresa e que os documentos dessa sociedade foram todos transferidos para o adquirente das quotas, o contribuinte, juntamente com os demais sócios alienantes, encaminhou novamente um expediente para que a atual empresa sucessora da Coresa prestasse as informações complementares solicitadas, citando inclusive os exatos termos dos dois itens constantes da intimação recebida;"

Considerou a Fiscalização que as alegações trazidas não eximem a pessoa física de comprovar a origem dos rendimentos isentos informados por ela em sua declaração de rendimentos relativa ao ano-calendário 2008.

DOCUMENTO VALIDADO

Fica patente que a auditoria despendeu todos os esforços para se chegar à composição da origem dos lucros distribuídos, mas logrou obter informações apenas até o ano calendário 1995.

As tabelas 01 e 02 anteriores demonstram que R$ 284.595,94 do saldo de lucros acumulados e R$ 1.835.615,36 do total da reserva de lucros são provenientes de lucros produzidos em períodos anteriores a 1996, havendo, portanto, potencial possibilidade de se tratarem de resultados sujeitos a tributação quando de sua distribuição.

Conforme visto anteriormente, a distribuição de lucros produzidos em 1994 e 1995 está sujeita à tributação e, como já demonstrado, no ano-calendário de 1995 houve apuração de lucro equivalente a R$ 242.734,98 (vide tabela 01). Já no caso de lucros produzidos em 1992 ou anteriormente, a isenção na distribuição está condicionada a que já tenham sido tributados na forma do art. 35 da Lei 7.713/88. Caberia, portanto, à pessoa física fiscalizada, comprovar tal situação.

Por tudo que se expôs, verifica-se que a maior parte dos R$ 27.626.287,58 de lucros que foram distribuídos em 21/01/2008 foi produzida a partir de 1996, portanto, caracterizados como rendimentos isentos para os beneficiários. Já para R$ 2.120.211,30 (soma dos R$ 284.595,94 e R$ 1.835.615,36) não há comprovação de que sua distribuição seria isenta. Tal valor representa 7,67% do total distribuído. Como a distribuição dos lucros foi proporcional à participação dos sócios no capital da CORESA, podemos afirmar que 7,67% dos R$ 4.569,884,17 que couberam à DIETER NEBELUNG não tiveram confirmada a natureza de rendimentos isentos. Este valor, correspondente a R$ 350.721,03, foi lançado no Auto de Infração.

DA IMPUGNAÇÃO

O contribuinte apresentou impugnação tempestiva (fls. 1.182/1.195) através da qual alegou, em síntese, que:

O Auto de Infração não merece prosperar pelos seguintes motivos:

A- A distribuição de lucros deu-se em 2007 e não em 2008, como entendeu a fiscalização

De início, neste ponto, é importante destacar que a distribuição dos lucros em questão deu-se no exercício de 2007, e não de 2008, como concluiu a autoridade fiscal.

Consoante extrai-se da ata da reunião extraordinária de quotistas da CORESA, realizada em 31/08/2007 (doc. n° 02), naquela data houve a distribuição de lucros, no montante de R$ 20.562.582,30, sendo R$ 18.455,12, advindos da conta Reserva de Lucros, e R$ 2.107.472,18 advindos da conta Lucros Acumulados, valores estes referentes a exercícios anteriores.

No mesmo ano, conforme a ata da reunião extraordinária de quotistas da CORESA realizada em 31/12/2007 (doc. n° 03), houve a distribuição de lucros no montante

DOCUMENTO VALIDADO

de R$ 7.066,740,58, sendo R$ 6.855.740,58 advindos da conta Reserva de Lucros, e R$ 210.964,70 advindos da conta Lucros Acumulados, valores estes referentes ao próprio exercício de 2007.

A fiscalização acatou, como isentos, os valores distribuídos na assembleia de 12/2007 e considerou tributável parte dos valores distribuídos na assembleia de 08/2007.

Em ambos os casos, como consta nas atas das reuniões, a distribuição de lucros deu-se através da destinação dos referidos valores para a conta "Lucros Passíveis de Distribuição".

Posteriormente, em reunião extraordinária realizada em 21/01/2008 (doc. n° 04), os lucros distribuídos nas reuniões supra foram individualizados. Isso não significa, data vênia, que os lucros teriam sido distribuídos apenas em 21/01/2008!

Na verdade, a distribuição dos lucros já havia ocorrido em 2007 por ocasião de cada uma das reuniões acima referidas. Ao contrário do que afirmou a fiscalização, a destinação dos valores para a conta "Lucros Passíveis de Distribuição" não se trata de procedimento preparatório, mas sim de efetiva distribuição de lucros.

E nem poderia ser diferente: a partir do momento em que foi aprovada a distribuição dos valores em questão, estes deixaram de compor o Patrimônio Líquido da empresa CORESA.

Conforme consta na DIPJ da CORESA do ano de 2007 (fls. 635 a 665 do Processo Administrativo), o balanço do referido ano já não contemplava os lucros distribuídos.

Por outro lado, cumpre observar que o valor exato distribuído a cada sócio quotista foi definido por ocasião das reuniões extraordinárias ocorridas em 31/08/2007 e 31/12/2007 (docs. n° 02 e 03), e não na reunião extraordinária de 21/01/2008 (doc. n° 04), como parece ter entendido a fiscalização.

Como reconhecido expressamente pela autoridade fiscal, a distribuição dos lucros deu-se na proporção da participação dos sócios no capital social da empresa.

Trata-se de regra contida no art. 1.007 do Código Civil, segundo o qual "Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas (...)".

Insta destacar que, quando da distribuição dos lucros pela assembleia extraordinária realizada em 31/08/2007 (objeto da autuação fiscal), não havia qualquer previsão quanto à forma de distribuição de lucros no contrato social da CORESA (na época, 11ª e 12ª Alterações Contratuais - docs. 05 e 06). Assim, sequer era possível que a distribuição dos lucros se desse de forma diversa.

Sob este aspecto, fica claro que a individualização dos valores anteriormente distribuídos, por sócio quotista, ocorrida na reunião extraordinária realizada em

DOCUMENTO VALIDADO

21 de janeiro e 2008, importou ato meramente declaratório, e não constitutivo do direito dos acionistas.

Vale dizer: em 21/01/2008 não houve distribuição de lucros, mas tão-somente o detalhamento, por escrito, dos valores já distribuídos nas assembleias de 2007. Ademais, o fato de que os lucros distribuídos foram declarados pelo Impugnante somente no exercício de 2008 não poderia justificar a autuação combatida. É que, como é sabido, em se tratando de pessoa física, as declarações devem ser pautadas pelo regime de caixa, e não de competência (art. 38, parágrafo único do RIR/99).

Tendo o recebimento ocorrido em 2008, a declaração apresentada pelo Impugnante não incorreu em nenhuma irregularidade. Tampouco deve ser interpretada em conflito com os fundamentos supra, pois não afasta o fato de que a distribuição de lucros ocorreu em 2007, até mesmo porque a CORESA, enquanto pessoa jurídica, devem pautar suas contabilizações no regime de competência. Portanto, sob qualquer ângulo que se analise a questão, chega-se a uma única conclusão: a distribuição dos lucros supramencionados deu-se efetivamente em 2007 e não em 2008.

B- DECADENCIA DOS VALORE EXIGIDOS

Partindo-se do pressuposto hipotético de que teria havido distribuição de lucros não isentos (com o que o Impugnante não concorda), facilmente se chegaria à conclusão de que os valores exigidos foram atingidos pela decadência.

Em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação (como é o caso do IRPF), o Fisco tem o prazo de cinco anos, contados dos respectivos fatos geradores, para promover o lançamento dos valores que entende devidos (art. 150, § 4º, do CTN).

Neste sentido, é pacífica a jurisprudência da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTARIO. EMBARGOS DE DIVERGENCIA. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGACAO. CRÉDITO FAZENDARIO. PRAZO DECADENCIAL.

(...)

2. Conforme já decidiu a egrégia Primeira Seção desta Corte, o prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário, na hipótese de tributos sujeitos a lançamento por homologação, rege-se pelo art. 150, parágrafo 4º. Do Código Tributário Nacional, ou seja, será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. (EREsp 184.262/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, DJU 27.09.2004)

3. Embargos de divergência improvidos, prevalecendo o entendimento do acordão embargado.

Considerando que a notificação acerca do Auto de Infração se deu apenas em 26/03/2013, não são necessárias maiores digressões para se verificar a

DOCUMENTO VALIDADO

decadência dos valores relativos a "fatos geradores" ocorridos antes de 26/03/2008.

E, como visto, está sendo exigido IRPF sobre lucro distribuído para o Impugnante, pela empresa CORESA, em 31/08/2007.

E, mesmo se considerada, para argumentar, a data de 21/01/2008, a notificação deveria ter ocorrido no máximo até 21/01/2013, o que não aconteceu.

Isso porque o fato gerador do imposto de renda da pessoa física (IRPF) ocorre na data da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, por força do art. 43 do CTN. Logo, é necessário que seja reconhecida a decadência dos valores exigidos.

C- A fiscalização partiu de suposições (ausência de comprovação da ocorrência do fato gerador)

Ainda que assim não fosse, a autuação combatida não poderia ser mantida.

Conforme exposto, a fiscalização considerou como tributáveis parte dos lucros distribuídos ao Impugnante pela empresa CORESA. Cumpre mencionar que a grande maioria dos valores recebidos foi considerada isenta, por se tratar de distribuição de lucros apurados a partir de 01/01/2006.

O Fisco considerou como tributável, pela alíquota progressiva (27,5%), o valor correspondente ao saldo de lucros existente em 01/01/1996, sob o argumento de que não seria possível verificar a composição da origem dos mencionados valores no período anterior a 01/01/1995. Para tanto, partiu da premissa de que haveria potencial possibilidade de se tratar de resultados sujeitos à tributação quando de sua distribuição. Ocorre que a própria fiscalização reconheceu que: (a) os lucros distribuídos, apurados em 1993, estavam isentos, conforme art. 75 da Lei n° 8.383/91; e (b) os lucros distribuídos, apurados em períodos anteriores a 1993, não estavam sujeitos à incidência do imposto de renda, quando já tributados na forma do art. 35 da Lei n° 7.713/88. Ou seja, a própria autoridade fiscal admite que, dentre os valores incluídos na base de cálculo do IRPF, encontram-se valores isentos/não tributáveis.

No pensar do Impugnante, na imposição tributária, necessariamente o Fisco deve ater-se ao princípio da verdade material, que impede que meras suposições dêem origem a autuações. Deve haver prova dos fatos que dão base ao lançamento tributário. No caso dos autos, não são necessárias maiores digressões para se concluir que os valores apontados como saldo de lucros em 01/01/1996 não poderiam ser considerados tributáveis pela alíquota de 27,5%. Trata-se, como visto, de saldo de lucros produzido ao longo dos períodos anteriores, inclusive nos períodos em que a distribuição do lucro deveria ser considerada isenta/não tributável, ou tributada na fonte. Vale dizer: a alegada "potencial possibilidade" de se tratarem de lucros tributáveis não poderia justificar o lançamento. Caberia ao Fisco comprovar a alegada distribuição de lucros não isentos, o que evidentemente não aconteceu.

DOCUMENTO VALIDADO

Apenas se efetivamente ocorrido e comprovado o fato gerador é que surgiria para o Fisco o direito de exigir os correspondentes tributos. Isto significa dizer que cabia ao Fisco comprovar, por ocasião do lançamento tributário, a efetiva ocorrência dos fatos geradores. A necessidade de prova do acontecimento do fato gerador é uma exigência do art. 142 do CTN, segundo o qual "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador (...)".

D – Formação da base de cálculo apontada pelo Fisco

Para melhor compreensão dos próximos pontos, cumpre esclarecer como se deu a formação da base de cálculo apontada pela fiscalização. Do valor de R$ 27.626.287,58 que teria sido distribuído aos acionistas da CORESA, a fiscalização concluiu que não teria sido comprovada a isenção em relação a R$ 2.120.211,30.

Desse valor, R$ 284,595,94 corresponde ao saldo de Lucro Acumulado em 31/12/1995 e R$ 1.835.615,36 corresponde ao saldo de Reserva de Lucros em 31/12/1995.

Este montante (R$ 2.120.211,30) representa 7,67% do total de lucros distribuídos pela CORESA (R$ 27.626.287,58). Tendo a distribuição dos lucros sido proporcional à participação dos sócios no capital social da CORESA, a fiscalização considerou, como base de cálculo do Imposto exigido, 7,67% do valor que coube ao Impugnante na mencionada distribuição de lucros (R$ 4.569.884,17), chegando ao valor de R$ 350.721,03.

D- Formação do saldo de lucros apurado em 31/12/1995

A autoridade fiscal pautou a autuação no argumento de que não haveria comprovação da isenção quanto à distribuição dos valos registrados como saldo de lucros (lucros acumulados e reserva de lucros), produzidos em períodos anteriores a 01/01/1996.

Segundo a fiscalização, o Impugnante não teria comprovado a composição da origem dos mencionados valores (por período de apuração).

Cumpre destacar que o Termo de Verificação Fiscal trouxe tabelas detalhando a composição do saldo de lucros acumulados e da reserva de lucros, de 1995 a 2006. Os valores lançados nas tabelas do Fisco foram extraídos de declarações prestadas pela CORESA, disponíveis nos arquivos da Receita Federal.

As tabelas elaboradas pela Fiscalização apontam (a) como saldos inicial e final de lucros acumulados, os valores de R$ 240.230,68 e R$ 284.595,94, respectivamente; e (b) como saldos inicial e final da reserva de lucros, os valores de R$ 1.278.803,00 e R$ 1.835.615,36. Através de uma busca detalhada e exaustiva aos arquivos da empresa CORESA, a empresa Schneider, sucessora da CORESA, conseguiu encontrar os Livros de Apuração do Lucro Real referentes aos anos de 1993 e 1994, tendo fornecido cópia ao Impugnante (doc. n° 07). Insta

DOCUMENTO VALIDADO

destacar que, se os Livros estão sendo apresentados somente neste momento, é porque só agora o Impugnante teve acesso a estes documentos.

Com a apresentação dos documentos em questão, resta comprovada a origem do saldo de lucros considerado tributável pela fiscalização até 01/01/1993. Para melhor visualização da composição do saldo de lucros, o Impugnante elaborou a planilha abaixo.

Cumpre frisar que os valores referentes ao ano de 1993 foram atualizados pelo IGP-M, até 12/1994. Ao assim proceder, o Impugnante teve como objetivo trazer os valores lançados no Livro de Apuração do Lucro Real para a moeda atual, e preservar o valor real dos resultados apurados, tendo em vista a forte inflação enfrentada naqueles períodos.

Os valores referentes ao ano de 1995 foram extraídos do próprio Termo de Verificação Fiscal. Insta observar, outrossim, que os valores lançados representam o total de lucros apurados (inclusive reserva de lucros) nos respectivos períodos

Composição do saldo de lucro apurado em 01/01/1996 (R$ 2.120.211,30):

Saldo em 01/01/1996		2.120.211,30
Lucro apurado em 1995	601.177,62	
Saldo em 01/01/1995		1.519.033,68
Lucro apurado em 1994	338.341,92	
Saldo em 01/01/1994		1.180.691,76
Lucro apurado em 1993	66.488,75	
Saldo em 01/01/1993		1.114.203,01

Uma vez comprovada a origem dos lucros distribuídos, é certo que, caso possa ser mantida a autuação (com o que o Impugnante não concorda, pelos motivos expostos acima), os valores apurados precisam ser revistos. Nesta hipótese, deverão ser excluídos da base de cálculo apurada os valores referentes a lucros cuja distribuição era isenta/não tributada ou tributada na fonte.

E- LUCRO APURADO NOS ANOS DE 1994 E 1995

No pensar do Impugnante, os valores recebidos, referentes a lucros apurados em 1994 e 1995, não podem, sob hipótese alguma, ser tributados pela alíquota de 27,5%.

A teor do art. 2º da Lei n° 8.849/94, os lucros distribuídos com base nos resultados apurados no período de 1994 e 1995 tem incidência de imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%!

É certo, portanto, que não poderia haver tributação com base na tabela progressiva (27,5%), se há previsão legal para a tributação pela alíquota de 15%. E tal tributação deve ocorrer na fonte, não sendo possível exigir do contribuinte tal valor.

Portanto, caso seja mantida a autuação (com o que o Impugnante não concorda), será necessário excluir a responsabilidade do beneficiário, ou, no mínimo, reduzir,

DOCUMENTO VALIDADO

para 15%, a alíquota incidente sobre a parcela de lucro, apurado nos exercícios de 1994 e 1995, que tiver sido distribuída ao Impugnante.

Insta frisar que não pode haver dúvidas quanto à composição do lucro apurado nos períodos em questão.

A própria fiscalização reconheceu, no Termo de Verificação Fiscal, que a empresa CORESA apurou Lucro de R$ 601.177,62. Afinal, a tabela do Fisco aponta: (a) como saldos inicial e final de lucros acumulados, os valores de R$ 240.230,68 e R$ 284.595,94, respectivamente; e (b) como saldos inicial e final da reserva de lucros, os valores de R$ 1.278.803,00 e R$ 1.835.615,36, respectivamente.

Quanto ao ano de 1994, o Impugnante está juntando cópia do Livro de Registro de Apuração do Lucro Real, que aponta como lucro apurado o montante de R$ 338.341,82.

G – LUCRO APURADO NO ANO DE 1993

É imperioso que seja reconhecida a isenção da parcela correspondente aos lucros distribuídos que tiverem sido apurados no exercício de 1993. Nesse sentido, cabe lembrar que a própria fiscalização reconheceu que os lucros distribuídos, apurados em 1993, estavam isentos, conforme art. 75 da Lei n° 8.383/91.

H – LUCRO APURADO ANTES DE 1993

Também quanto ao saldo de lucros composto nos períodos anteriores a 01/01/1993, não há como manter a autuação fiscal. Data vênia, estes valores não estão sujeitos ao imposto de renda na fonte por ocasião da distribuição a pessoas físicas residentes e domiciliadas no país. Isso porque os lucros em questão eram tributados à alíquota de 8%, a título de Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), no momento de sua apuração (art. 35 da Lei n° 7.713/88). Não pode prevalecer o argumento da fiscalização, no sentido de que "(...) no caso dos lucros produzidos em 1992 ou anteriormente, a isenção na distribuição está condicionada a que já tenham sido tributados na forma do art. 35 da Lei n° 7.713/88. Caberia, portanto, à pessoa física fiscalizada comprovar tal situação".

Ao contrário do que afirmou a autoridade fiscal, não é possível condicionar a não tributação desses valores à comprovação, pela pessoa física, do efetivo pagamento do ILL.

Ora, trata-se de pagamentos efetuados há mais de 20 anos! Não faz qualquer sentido exigir da pessoa física beneficiária do lucro distribuído a comprovação destes recolhimentos, mormente em casos como o presente, em que a obrigação tributária remonta a períodos anteriores a 1993.

REQUERIMENTO

Em face do acima exposto, requer seja julgada procedente a presente Impugnação, para:

DOCUMENTO VALIDADO

a) cancelar totalmente o Auto de Infração, seja em virtude da decadência, seja em virtude da ausência de comprovação da ocorrência do fato gerador; ou, quando menos,

b) excluir do cálculo do Imposto os valores referentes ao lucro apurado pela empresa CORESA no ano de 1993 e nos anos anteriores; e c) quanto à parcela do lucro distribuído que tiver sido apurada nos exercícios de 1994 e 1995, afastar a responsabilidade do Impugnante, ou, no mínimo, reduzir, para 15% a alíquota aplicada.

Após apresentação da impugnação, foi proferido Acórdão pela 19ª Turma da DRJ/SPO, o qual julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário.

Cientificado da decisão de primeira instância em 25/06/2019, o sujeito passivo interpôs, em 18/07/2019, Recurso Voluntário, alegando em síntese o que se segue:

1) Que a distribuição de lucros se deu em 2007 e não em 2008.
2) Decadência dos valores exigidos;
3) Que o fisco partiu de suposições, por ausência de comprovação;
4) Que a alíquota deve ser de 15% e não de 27,5%;
5) Alega o princípio da verdade material;
6) Que caberia ao fisco comprovar a alegada distribuição de lucros não isentos, o que não ocorreu, conforme artigo 142 do CTN.
7) Formação da Base de Cálculo apontada pelo fisco – excluir os valores do ano de 1993.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **LUCIANA COSTA LOUREIRO SOLAR**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Conforme relatado acima, a matéria que chega à apreciação deste Colegiado envolve lançamento de imposto de renda pessoa física sobre dividendos recebidos pelo Recorrente correspondentes aos anos de 1993 até 1995, os quais foram recebidos em 2008.

DOCUMENTO VALIDADO

1 – DA DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS – QUE SE DEU EM 2007 E NÃO EM 2008.

O cerne da controvérsia está em identificar o momento da ocorrência do fato gerador do IRPF sobre lucros distribuídos, se na data da mera deliberação social (2007) ou na data em que essa deliberação produziu efeitos patrimoniais concretos, em 21/01/2008, mediante o corresponde lançamento contábil e declaração na DAA ano calendário do contribuinte.

Sustenta o Recorrente que a Ata de Reunião Extraordinária de Quotistas da CORESA (devidamente anexada à impugnação – doc. O. 02 – fls. 1113) realizada em 31/08/2007, que, nesta data houve distribuição de lucros no montante de R$ 20.562.582,30, sendo R$ 18.455,12 provenientes da conta Reserva de Lucros e R$ 2.107.472,18 provenientes da conta "Lucros Acumulados", valores esses referentes a exercícios anteriores.

Aduz ainda que em 2007, houve nova distribuição de lucros, conforme Ata de Reunião Extraordinária de Quotistas da CORESA realizada em 31/12/2007 (do. No. 03 da impugnação – fls. 1114), dessa vez no montante de R$ 7.066.740,58, sendo R$ 6.855.740,58 advindos da conta "Reserva de Lucros) e R$ 210.964,70 advindos da conta "Lucros Acumulados", valores esses referentes ao próprio ano de 2007.

Sustenta o contribuinte ainda que a própria fiscalização admitiu os valores distribuídos em 12/2007 como isentos, mas considerou parcela significativa dos valores distribuídos em 08/2007 como tributável, entendimento que, data vênia, não deve prosperar.

Conforme vemos no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 1168 a 1178, o valor das distribuições está contabilizado à conta de passivo "3659- 2.2.2.01.004 – Dieter Klaus Nebelung' na contabilidade da empresa CORESA, na data de 21/01/2008 e posteriormente em 22/04/2008. E esta contabilização está legitimada pela Ata de Reunião Extraordinária dos Sócios Quotistas da Sociedade CORESA Administração e Participações LTDA, realizada em 21/01/2008, a qual foi apresentada pela SCHENEIDER em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 05.

Além disso, verificamos nas DIPJ anexadas aos autos que o pagamento dos lucros e dividendos ao Recorrente deu-se conforme preenchimento da ficha 51-A – Rendimentos de dirigentes, Conselheiros, Sócios ou Titular, na declaração relativa ao ano calendário 2008 e não ao ano de 2007.

Ademais, o próprio recorrente admitiu que tais dividendos foram recebidos em 2008, indicando a fonte pagadora e a data de 2008 na DAA – Declaração de Ajuste Anual -deste período.

A deliberação societária por si só, é ato de natureza volitiva e programática. Ela fixa a intenção dos sócios quanto a destinação do lucro apurado, mas não implica automaticamente a disponibilização econômica ou jurídica do rendimento ao beneficiário. É a operação contábil subsequente – o crédito em conta de passivo exigível em favor do socio – que representa a efetiva materialização do fato gerador, na medida em que, a partir desse lançamento, o valor passa a

DOCUMENTO VALIDADO

integrar o patrimônio do beneficiário, ainda que não haja pagamento em espécie imediato, caracterizando a hipótese de disponibilidade jurídica de que trata o artigo 43 do CTN.

No caso concreto, verifica-se que as Atas de 08/2007 e 12/2007 conquanto mencionem a distribuição de lucros da conta de lucros acumulados, não vieram acompanhadas, à época, de lançamento contábil correspondente que evidenciasse a constituição da obrigação em favor do recorrente. O registro contábil que efetivamente constituiu passivo, e, portanto, tornou o rendimento disponível ao socio, somente ocorreu em decorrência da ata de 21/01/2008, conforme apurado pelo fisco e não infirmado por prova em contrário produzida pelo Recorrente.

Caberia ao contribuinte que pretende deslocar a disponibilização econômica dos lucros para a data anterior à do lançamento contábil, o ônus de demonstrar de forma inequívoca que a disponibilização dos valores já se havia operado nas datas de 2007, por meio, por exemplo de comprovação do pagamento efetivo (com extratos bancários, recibos, declarações fiscais, como ECD, ECF), de efetivo registro contábil de disponibilização econômica (como uma conta de provisão em nome do contribuinte) contemporâneo às deliberações, ou de qualquer outro elemento que evidencie a efetiva colocação de recursos à disposição dos sócios. Tal prova não foi produzida nos autos.

Assim, à falta de lastro contábil contemporâneo as atas de 2007, e havendo elemento objetivo e documental – o lançamento contábil de 21/01/2008 – que demonstra o momento em que o rendimento se tornou efetivamente disponível ao recorrente, deve prevalecer o critério adotado pela fiscalização, segundo o qual o fato gerador ocorreu em janeiro de 2008.

Portanto, improcedentes as alegações do Recorrente.

2 – DA DECADENCIA DOS VALORES EXIGIDOS

Alega o Recorrente que houve decadência em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como o IRPF, porque o fisco tem o prazo de cinco anos contados dos respectivos fatos geradores, para promover o lançamento dos valores que entende devidos (artigo 150, parágrafo 4º. Do CTN).

E sustenta ainda, pelo que se infere da leitura da DIRPF do recorrente, não está sendo exigido o IRPF integral relativo ao período, o que confirma a aplicação do prazo de decadência do artigo 150, parágrafo 4º.

Conforme verificamos à DAA ano base 2008 anexadas às fls. 11 a 21 dos autos, o montante de Rendimentos Isentos pagos pela CORESA ADMINISTRAÇÃO ao contribuinte foi de R$ 4.569.884,17, que é justamente o montante total utilizado pelo fisco para aplicar o percentual de 7,67% para apurar a base de cálculo do lançamento “in casu”.

Referido percentual foi calculado pelo fisco para se chegar a parcela da distribuição de lucros que cabeira ao Recorrente, com base nos montantes das contas contábeis de Lucros Acumulados (total de R$ 284.595,94) e de Reserva de Lucros (total de R$ 1.835.615,36) todos na

DOCUMENTO VALIDADO

data de 31/12/1995. Esses dois valores somados dão o total de R$ 2.120.211,30 que corresponde a 7,67% do total de lucros distribuídos pela CORESA no ano de 2008, qual seja, R$ 27.626.287,58.

Logo, entendo que se trata do montante total disponibilizado economicamente para o Recorrente em 21/01/2008, exatamente o mesmo valor declarado em sua DAA ano calendário 2008.

É correto afirmar ainda, à luz do artigo 43 do CTN que o imposto de renda sobre distribuição de lucros somente se torna exigível quando o beneficiário adquiri a disponibilidade econômica ou jurídica sobre o rendimento, no caso concreto, em 21/01/2008, data da efetiva distribuição. Esse aspecto define o momento da exigibilidade e, por consequência, aspectos como decadência e legislação processual aplicável, data que deve ser utilizada para a contagem do prazo decadencial.

Ademais, no que se refere aos demais fundamentos sobre a decadência, do presente voto, peço vênia aqui para reproduzir em parte, com fulcro no art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), os argumentos com o qual concordo:

> O Impugnante, considerando que a ciência do Auto de Infração se deu em 26/03/2013, alega estarem decadentes os valores relativos a "fatos geradores" ocorridos antes de 26/03/2008. Razão não assiste ao interessado, tendo em vista o quanto a seguir exposto:
>
> Cumpre ressaltar inicialmente que o imposto sobre a renda de pessoa física é tributo sujeito à sistemática de lançamento por homologação, havendo previsão legal para a apuração do montante tributável e antecipação do pagamento pelo sujeito passivo, sem prévio exame da autoridade administrativa. Nesses casos, a definição do termo inicial para a contagem do prazo decadencial é feita de acordo com as disposições contidas no art. 150, §4º, do CTN, que estabelece, in verbis:
>
> "Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
>
> § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.
>
> (...)
>
> § 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."
>
> Contudo, quando não efetuado o pagamento, a contagem do prazo se dá com base no disposto no inciso I do artigo 173 do mesmo diploma legal:

DOCUMENTO VALIDADO

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;"

Conforme informado no Auto de Infração, o contribuinte classificou indevidamente como isentos, na Declaração de Ajuste Anual, rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica a título de "Lucros Distribuídos" em 21/01/2008. É crucial destacar que essa omissão de rendimentos apurada deve ser acrescida à base de cálculo na Declaração de Ajuste Anual.

Conforme entendimento dado pela Nota MF/SRF/Cosit nº 577, de 2000, o fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Física, na hipótese de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Nesse particular, o IRPF devido no ajuste anual é tributo cujo fato gerador não se dá instantaneamente em um momento exato, mas se assenta ao longo do tempo. Se caracteriza, por assim dizer, como um tributo de fato gerador complexivo, com incidência anual, que se inicia em primeiro de janeiro e termina em 31 de dezembro de cada ano, data em que se considera finalmente completo e ocorrido.

Nos casos de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, o prazo decadencial dependerá da situação em que o sujeito passivo se enquadrar:

a) com pagamento de Imposto – o prazo decadencial começa a correr em 31 de dezembro de 2008 (art. 150, § 4º do CTN);

Nesse sentido, configuram pagamento antecipado de IRPF o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-leão), recolhimento complementar (Mensalão), a retenção do Imposto feito pela fonte pagadora (Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF) e o pagamento de cota de imposto apurado em declaração de ajuste anual.

b) sem pagamento de Imposto - e/ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação - o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN);

O dia 31/12/2008 configura a data de aperfeiçoamento do fato gerador complexivo do Imposto de Renda Pessoa Física dos rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual do ano-calendário de 2008. No presente caso, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o dia 01/01/2010.

Não há, portanto, que se falar em decadência, nem pelo artigo 150, § 4º, nem pelo artigo 173, I do Código Tributário Nacional - CTN, tendo em vista que a cientificação (26/03/2013) poderia ter ocorrido até a data de 31/12/2013 pelo artigo 150 e até a data de 31/12/2014 pelo artigo 173.

Portanto, improcedentes as alegações do recorrente.

DOCUMENTO VALIDADO

3- QUE O FISCO PARTIU DE SUPOSIÇÕES – COM AUSENCIA DE COMPROVAÇÃO DO FATO GERADOR – PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL – QUE CABERIA AO FISCO COMPROVAR A ALEGADA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS NÃO ISENTOS CONFORME ARTIGO 142 DO CTN.

O recorrente sustenta que o montante correspondente ao saldo de lucros já existente em 01/1/1996 foi considerado tributável tendo o fisco alegado que não seria possível verificar a composição da origem de tais valores no que diz respeito ao período anterior a 01/01/1995.

No entanto o próprio contribuinte anexou o LALUR dos anos de 1993 e 1994 as fls. 1222 a 1230.

Os documentos juntados pelo próprio recorrente comprovam que o saldo de lucros existente em 01/01/1996 era composto por lucros apurados nos exercícios de1993, 1994 e 1995, eles corroboram a conclusão da fiscalização quanto à origem temporal desses lucros.

A tabela as fls. 1249 (Acordão da DRJ) reflete exatamente a composição dos lucros, conforme documentação acostada ao autos, qual seja:

Saldo em 01/01/1996		2.120.211,30
Lucro apurado em 1995	601.177,62	
Saldo em 01/01/1995		1.519.033,68
Lucro apurado em 1994	338.341,92	
Saldo em 01/01/1994		1.180.691,76
Lucro apurado em 1993	66.488,75	
Saldo em 01/01/1993		1.114.203,01

Não prospera, igualmente, a alegação de que a fiscalização não teria conseguido identificar a origem do saldo de lucros existente em 01/01/1996. Ao contrário, os próprios documentos acostados pelo Recorrente aos autos permitem verificar a composição desse saldo.

Com efeito, o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) referente aos exercícios de 1993 e 1994, juntado às fls. 1222 a 1230, em conjunto com os livros contábeis e as Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE) também apresentadas, evidencia a apuração de lucros nos exercícios de 1994 e 1995 e permite identificar que o saldo existente em 01/01/1996 decorre justamente desses resultados.

Assim, a prova documental produzida pelo próprio Recorrente não afasta a conclusão adotada pela fiscalização; ao revés, confirma que os valores cuja distribuição se discute têm origem em lucros apurados em exercícios anteriores à alteração legislativa que instituiu a isenção dos lucros distribuídos. A circunstância de a distribuição ter ocorrido posteriormente não desnatura a origem dos valores nem altera o regime jurídico aplicável ao fato gerador cuja formação remonta aos exercícios de 1994 e 1995.

Dessa forma, a documentação constante dos autos não ampara a tese recursal, mas, ao contrário, reforça a conclusão fiscal acerca da origem dos lucros objeto da distribuição.

DOCUMENTO VALIDADO

No processo administrativo fiscal, o princípio da verdade material impõe à Administração o dever de buscar os fatos efetivamente ocorridos e apreciar as provas constantes dos autos. Entretanto, não há ofensa a esse princípio apenas porque a autoridade fiscal confere interpretação diversa ao conjunto probatório ou porque chega à conclusão jurídica diferente da pretendida pelo contribuinte.

A documentação juntada aos autos, (LALUR, livros contábeis e DRE) permite esclarecer que não há que se falar em afronta ao princípio da verdade material, porquanto os elementos constantes dos autos podem ser livremente apreciados pelo órgão julgador, que forma seu convencimento a partir do conjunto probatório existente, independentemente das conclusões inicialmente alcançadas pela autoridade lançadora.

Cumpre pontuar que o saldo de R$ 2.120.211,30 — base de cálculo do valor lançado contra o Recorrente — não se submete a um regime jurídico uniforme, na medida em que sua formação pode compreender lucros produzidos em três períodos distintos, cada qual sujeito a disciplina própria quanto à tributação quando de sua distribuição. Impõe-se, portanto, examinar separadamente cada uma dessas hipóteses, e não tratar o saldo como se fosse dotado de regime jurídico único.

Em relação aos lucros eventualmente produzidos em período anterior a 1993, a isenção na distribuição é condicionada à comprovação de que já foram tributados pelo Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), nos termos do art. 35 da Lei nº 7.713/88, ônus que, como visto, não foi minimamente desincumbido pelo Recorrente.

Quanto aos lucros efetivamente apurados no exercício de 1993, a isenção decorre diretamente do art. 75 da Lei nº 8.383/91, de forma incondicionada, não se exigindo do contribuinte a comprovação de qualquer recolhimento.

Nesse ponto, há de se excluir da base de cálculo, os lucros apurados no ano de 1993, para o qual vigia a isenção do artigo 75 da lei 8383/91. Como já destacado, a documentação juntada pelo Recorrente (fls. 1.222/1.230) observa os requisitos formais da Instrução Normativa SRF nº 28/1978 e apresentou os valores conforme a tabela acima descrita.

Já quanto aos lucros apurados nos exercícios de 1994 e 1995, a distribuição é, em regra, tributável, sujeitando-se à alíquota de 15% exclusivamente na hipótese de retenção na fonte pela pessoa jurídica pagadora (art. 2º da Lei nº 8.849/94 c/c art. 20 da Lei nº 8.541/92). Não tendo havido, no caso concreto, a comprovação de que houve a retenção e o recolhimento do IRRF – a qual poderia ter sido realizada pelo recorrente, sendo ele sócio da empresa - e tratando-se de lançamento de ofício constituído diretamente em face do beneficiário pessoa física, é inaplicável o regime de tributação exclusiva na fonte, incidindo a alíquota geral de 27,5%, independentemente do exercício em que tais lucros tenham sido apurados.

Ressalte-se que na qualidade de sócio da pessoa jurídica distribuidora dos lucros, o recorrente detinha, ou poderia ter obtido, mediante simples requerimento à própria sociedade, pleno acesso à documentação capaz de comprovar o efetivo recolhimento do Imposto de Renda

DOCUMENTO VALIDADO

Retido na fonte incidente sobre os lucros apurados nos anos-calendário de 1994 e 1995, tais como DARF´s, livros fiscais e demonstrativos de apuração da pessoa jurídica. Não se trata, portanto, de exigir do contribuinte prova de fato alheio à sua esfera de conhecimento e disponibilidade, mas sim de ônus perfeitamente exigível daquele que, por sua própria condição societária, tem acesso direto às informações e documentos da empresa da qual e socio. Nesse contexto, não cabe a este colegiado presumir o recolhimento do tributo em favor do contribuinte, tampouco suprir, por dedução ou ilação, a ausência de comprovação que somente ao próprio recorrente incumbia trazer aos autos. Não tendo sido apresentada tal comprovação em nenhuma fase processual, mantem-se a exigência quanto a esse ponto, à mingua de elementos que infirmem a conclusão fiscal.

Assim, de acordo com a composição temporal do saldo de R$ 2.120.211,30 dentre as três hipóteses acima, o resultado é a exclusão da base de cálculo de incidência dos lucros apurados no ano de 1993, e a manutenção da incidência dos demais lucros apurados para o período anterior a 1993 e para os lucros e dividendos apurados nos anos de 1994 e 1995, pois nestes, o Recorrente não logrou comprovar, com prova documental idônea, o direito à exclusão da tributação ou à redução da alíquota aplicada, seja porque não comprovou o recolhimento do ILL (período pré-1993), seja porque, ainda que se tratasse de lucros de 1994/1995, a ausência de retenção na fonte afasta, de qualquer modo, a pretendida alíquota de 15%.

Ademais, quanto a alegação do Recorrente de que:

> O argumento do v. Acórdão recorrido de que caberia ao contribuinte apresentar provas da isenção dos valores por ele declarados não merece, data vênia, prosperar.
>
> Isso porque, como é cediço, apenas se efetivamente ocorrido e comprovado o fato gerador é que surge para o Fisco o direito de exigir os correspondentes tributos, de acordo com exigência expressa do art. 142 do CTN, que estabelece a competência privativa da autoridade administrativa para "(...) constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador (...)"

Não procede a alegação de que incumbiria exclusivamente à autoridade fiscal comprovar a inexistência da isenção invocada pelo Recorrente. Com efeito, o art. 142 do CTN atribui à Administração Tributária a competência para verificar a ocorrência do fato gerador e constituir o crédito tributário, mas tal disposição não afasta o ônus do contribuinte de demonstrar os fatos que pretende opor ao lançamento regularmente constituído. Uma vez identificados pela fiscalização os elementos que ensejaram a exigência tributária, compete ao sujeito passivo comprovar, mediante documentação idônea, a ocorrência de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da obrigação tributária, dentre eles a alegada isenção dos valores percebidos. Não basta, portanto, a simples alegação de que os rendimentos seriam isentos, sendo indispensável a produção de prova suficiente a demonstrar o preenchimento dos requisitos legais para a fruição do benefício fiscal.

DOCUMENTO VALIDADO

Esse entendimento decorre, inclusive, da distribuição do ônus probatório aplicável ao processo administrativo fiscal. Embora o lançamento goze de presunção relativa de legitimidade e veracidade, cabe ao contribuinte infirmá-la mediante prova robusta dos fatos em que funda sua pretensão, especialmente quando alega circunstância excepcional apta a afastar a tributação. A ausência de elementos probatórios suficientes impede o reconhecimento da isenção pretendida, impondo a manutenção do lançamento.

Quanto a alegação do recorrente de que:

> E mesmo que assim não fosse, o que se cogita apenas a título de argumentação, o Recorrente juntou aos autos cópias dos Livros de Apuração do Lucro Real referentes aos anos de 1993 e 1994 (doc. n° 07 da impugnação), fornecidas pela empresa Schneider (sucessora da empresa CORE SÃ) após busca detalhada e exaustiva em seus arquivos, de modo que restou indubitavelmente comprovada a origem, até 1°/01/1993, dos lucros distribuídos declarados isentos pelo contribuinte.

Nesse ponto, conforme dito acima, assiste razão ao recorrente para excluir da base de cálculo o lucro apurado no ano de 1993, no montante de R$ 66.488.75.

Em complemento indique-se que o direito há de ser comprovado documentalmente. O art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, dispõe que o ônus da prova incumbe ao autor, enquanto o art. 36 da Lei nº 9.784, de 29/01/99, impõe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Em idêntico sentido atua o Decreto nº 70.235, de 1972, que, regendo as compensações por força do art. 74, § 11, da Lei 9.430/96, determina em seu art. 15 que os recursos administrativos devem trazer os elementos de prova.

Sustenta o Recorrente ainda que a autoridade fiscal pautou a autuação no argumento de que não haveria comprovação da isenção quanto a distribuição dos valores, registrados como saldo de lucros (lucros acumulados e reserva de lucros) produzidos antes de 01/1/1996, uma vez que o Recorrente não teria comprovado a composição de sua origem por período de apuração.

Alega que promoveu todos os esforços possíveis para acessar tais registros, no que enfrentou grande dificuldade, visto que se trata de documentos produzidos há pelos menos 25 anos, atualmente pertencentes a sucessora da empresa CORESA, com a qual o Recorrente não possui nenhum vínculo.

Aduz ainda o contribuinte que por outro lado, cumpre ressaltar que, tanto a IN SRF 28/1978, quanto os dispositivos do RIR/99 invocados pelo acordão recorrido debruçam-se sobre os requisitos necessários à escrituração do livro de apuração do lucro real em si (o que não é e nem poderia ser objeto da presente discussão) mas não estabelecem critérios para a juntada de tais documentos a autos processuais. Assim, promoveu a juntada dos livros naquilo que eram

DOCUMENTO VALIDADO

relevantes para a dirimição da controvérsia, não existindo nenhuma obrigação dele no sentido de apresentá-los por completo.

O recorrente anexa a planilha utilizada pelo fisco para se chegar ao mesmo valor utilizado pelo fisco para apurar a base de cálculo, cujo saldo em 01/01/1996 era de R$ 2.120.211,30 (o mesmo utilizado no presente lançamento fiscal e a mesma planilha descrita no Acordão da DRJ e reproduzida acima no item anterior.)

Afirma ainda que devem ser excluídos da base de cálculo os valores referentes a lucros cuja distribuição era isenta/não tributada ou tributada na fonte.

Cumpre destacar que o Termo de Verificação Fiscal trouxe tabelas detalhando a composição do saldo de lucros acumulados e da reserva de lucros, de 1995 a 2006. Os valores lançados nas tabelas do Fisco foram extraídos de declarações prestadas pela CORESA, disponíveis nos arquivos da Receita Federal.

Quanto à alegação do Recorrente de que os valore de lucros apurados em 1993 seriam isentos por força do artigo 75 da lei 8383/91 e os apurados antes de 1993 não seriam tributáveis se já tributados conforme artigo 35 da lei 7713/88, cumpre esclarecer que os lucros apurados em períodos anteriores a 1993 não se sujeitem à incidência do imposto de renda quando já tributados na forma do art. 35 da Lei nº 7.713/88. Já quanto aos lucros apurados no ano de 1993, os mesmos devem ser excluídos da base de cálculo.

Portanto, assiste parcial razão às alegações do recorrente, para excluir da base de cálculo a parcela correspondente aos lucros apurados em 1993, observada a proporcionalidade adotada no lançamento.

4 – DA ALIQUOTA APLICADA

Sustenta o Recorrente que a alíquota aplicada deve ser de 15% por se tratar de lucros apurados sob a vigência da regra de tributação vigente à época no que se refere a distribuição isenta/não tributável ou ser tributada na fonte.

O lançamento fiscal fundamentou a alíquota aplicada de 27,5% nos artigos 83, 620, 655 e 656 do RIR/99, condizente com o pensamento de que a alíquota reduzida de 15% pressupõe a própria sistemática de retenção na fonte (IRRF), não se aplicando à hipótese de lançamento de ofício.

O Recorrente fundamenta seu pedido de redução da alíquota para 15% no art. 2º da Lei nº 8.849/94. Ocorre que referido dispositivo não instituiu uma alíquota geral aplicável a qualquer forma de exigência do imposto sobre lucros apurados entre 1993 e 1995. A alíquota reduzida de 15% está, na verdade, especificamente vinculada ao mecanismo de retenção na fonte, instituído pelo artigo 20 da Lei nº 8.541/92, como técnica de tributação exclusiva na fonte, cujo pressuposto lógico e normativo é a própria retenção pela fonte pagadora no momento do pagamento ou crédito. É essa retenção (o ato de a fonte pagadora reter e recolher o tributo) que

DOCUMENTO VALIDADO

caracteriza e aperfeiçoa o regime excepcional de tributação definitiva à alíquota reduzida, não bastando a mera identificação do exercício de apuração do lucro distribuído para que ela se aplique.

No caso concreto, restou incontroverso que não houve retenção na fonte. O crédito tributário decorre de lançamento de ofício constituído em decorrência de ação fiscal promovida diretamente contra o beneficiário pessoa física, ante a constatação de rendimento tributável não oferecido a tributação. Não incidindo, portanto, o regime de tributação exclusiva na fonte de que tratam os artigos 655 e 656 do RIR/99 — inaplicável à hipótese por ausência de retenção —, o rendimento sujeita-se ao regime geral do imposto de renda da pessoa física, mediante lançamento com aplicação da alíquota vigente para a espécie, nos termos do art. 655, 656, 677 e 685 do RIR/99, que corresponde à alíquota máxima de 27,5%.

Portanto, improcedentes as alegações.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntario, e, no mérito, dou parcial provimento para excluir da base a parcela correspondente aos lucros apurados em 1993, observada a proporcionalidade adotada no lançamento.

Assinado Digitalmente

LUCIANA COSTA LOUREIRO SOLAR

DOCUMENTO VALIDADO