



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



<b>PROCESSO</b>	<b>14041.720161/2017-06</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.030 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	EDUARDO DE SOUZA MARTINS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2013

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA DO CITADO VÍCIO.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235/72 e não incorrendo em nenhuma das causas de nulidade dispostas no art. 59 do mesmo diploma legal, encontra-se válido e eficaz.

Se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento (Súmula CARF nº 162).

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. POSSIBILIDADE SEGUINDO OS REQUISITOS LEGAIS.

Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis, quando o contrato social for claro ao dispor de tal distribuição.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade e negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Mario Hermes Soares Campos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Savio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 327/336) interposto por Eduardo de Souza Martins contra o Acórdão nº. 104-015.528 (e-fls. 307/319), que julgou a Impugnação improcedente, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013

**NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.**

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há como acatar a tese de nulidade do lançamento.

**DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. PERMISSÃO EXPRESSA NO CONTRATO SOCIAL.**

Considera-se tributável o valor pago ao sócio a título de lucro quando em excesso à parcela da sua participação no capital social, se inexistir cláusula dispondo sobre distribuição desproporcional no contrato social.

**PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.**

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

#### CITAÇÕES DE DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

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

#### CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS.

As doutrinas, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não podem ser opostas ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em sua origem, trata-se de Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2013, ano-calendário 2012, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 1.348.972,56, multa de ofício no valor de R\$ 1.011.729,42, juros de mora calculados até 10/2017 no valor de R\$ 682.445,21, perfazendo o total de R\$ 3.043.147,19. A fiscalização apontou como infração a classificação indevida de rendimentos como isentos em sua DIRPF.

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 19/10/2017 (e-fl. 277) e apresentou, em 10/11/2011, a Impugnação (e-fls. 281/291), cujos argumentos podem ser assim sintetizados:

**Ilegalidade e nulidade do procedimento fiscal** | sustenta, o recorrente, que o procedimento fiscalizatório não possuía um objeto certo e delimitado e que não teria se baseado em uma suspeita plausível e fundamentada.

**Do lançamento sem base legal** | A autoridade fiscal realizou o lançamento por entender que a distribuição de lucros desproporcional às cotas "deixam de se enquadrar nas características contempladas com a isenção de acordo com a legislação tributária", e tal entendimento estaria equivocado e seria uma inversão ao princípio da legalidade;

**Da multa de ofício de 75%** | Mesmo que se considerasse possível a manutenção do lançamento, a multa deveria ser cancelada por *i) possui caráter confiscatório e ii) é uma incongruência tratar os valores como omissão de rendimentos quando o lançamento é realizado com base nas declarações entregues à Receita.*

Conforme antecipado, os autos foram a julgamento e o lançamento foi mantido pela DRJ.

O recorrente foi cientificado do resultado do julgamento pela via postal em 03/07/2024, conforme Aviso de Recebimento (e-fl. 324), tendo apresentado Recurso Voluntário (e-fls. 327/336), em 29/07/2024 (e-fl. 325), com os seguintes argumentos, em síntese:

**Nulidade do processo fiscalizatório** | Sustenta que ocorreu o cerceamento do seu direito de defesa pois durante a fiscalização, mesmo que tenham sido prestadas todas as informações, em nenhum momento se questionou sobre a distribuição de lucros, não se questionou o regime de casamento, nem se questionou se os valores foram aproveitados ou repassados para a cônjuge/sócia. Alega, ainda, que a fiscalização não tinha um objeto certo e determinado e não foi fundamentada.

**Solidariedade entre os cônjuges** | Sustenta que os cônjuges são solidariamente responsáveis nos termos dos arts. 124 e 125 do CTN, e que, portanto, não há como negar a um deles a isenção conferida a outro. Portanto, mesmo que o recorrente tenha recebido a distribuição de lucros total, sua e da esposa, os valores recebidos continuam sendo distribuição de lucros, de modo que seriam isentos da mesma forma se tivessem sido recebidos pelo cônjuge. Assim, não faz sentido a posição da Administração no sentido de que para que fosse possível que o recorrente recebesse em sua integralidade o valor da distribuição de lucros, sua esposa teria que ser listada como sua dependente, o que não ocorreu.

**Do lançamento sem base legal** | Sustenta que a autuação não encontra respaldo legal pois, mesmo que o Estatuto ou Contrato social não tivessem previsão expressa da possibilidade de distribuição desproporcional de lucros, não seria retirada a isenção do valor excedente distribuído.

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, deve o recurso ser conhecido.

### 2. Preliminares de nulidade

O recorrente sustenta a nulidade do procedimento fiscal, por cerceamento do direito de defesa. Discorre que, durante a fiscalização, mesmo tendo sido prestadas todas as

informações, em nenhum momento se questionou sobre a distribuição de lucros, não se questionou o regime de casamento do recorrente, nem se questionou se os valores foram aproveitados ou repassados para a cônjuge/sócia. Ainda na argumentação de nulidade, o recorrente alega, ainda, que a fiscalização não tinha um objeto certo e determinado e não foi fundamentada, ou seja, que o lançamento não teria base legal, o que também levaria a vícios que contaminariam o lançamento.

Entendo que não assiste razão ao recorrente.

Foram solicitadas várias informações e esclarecimentos para o recorrente durante o processo fiscalizatório e a fiscalização seguiu o procedimento regular na lavratura do Auto de Infração. A fiscalização lavrou o lançamento baseado na documentação apresentada pelo próprio recorrente. Sobre a distribuição de lucros da empresa, releva frisar a previsão constante do Capítulo V do contrato social, assim como das alterações contratuais subsequentes (e-fls. 39/91):

#### V – DO BALANÇO E DA DISTRIBUIÇÃO DOS RESULTADOS

Os Balanços da Sociedade são encerrados coincidentemente com o encerramento do ano civil e os lucros ou prejuízos verificados depois de feitas as reservas e provisões julgadas necessárias **serão distribuídos aos sócios na proporção de suas cotas na composição do Capital Social.** (grifos acrescentados)

Assim, **como o recorrente declarou ter recebido a parcela de distribuição de lucros da sua esposa/sócia e o Contrato Social da empresa não prevê a distribuição desproporcional dos lucros, a sua esposa/sócia não é sua dependente para fins de tributação da renda, a fiscalização houve por bem considerar o valor declarado como distribuição de lucros como se fosse outro tipo de rendimento recebido e submetê-lo à tributação pela tabela progressiva.**

A decisão de piso destaca os fundamentos da autuação e os documentos nos quais se baseou a autoridade fiscal:

O contribuinte informou em sua Declaração de Ajuste Anual (DAA) do ano-calendário de 2012 que recebeu, a título de dividendos da empresa ELABORE CONSULTORIA (CNPJ 03.215.558/0001-82), o montante de R\$ 12.302.624,22 (fls. 03 a 27).

A Fiscalização, porém, do exame da documentação apresentada no curso da ação fiscal, constatou que tal valor excedia sua quota de participação nos lucros da referida sociedade, tratando-se, portanto, de renda sujeita à tributação.

(...)

Maria Iracema Gonzales (CPF: 309.878.xxxx) fez declaração em separado durante o ano calendário de 2012, exercício de 2013 no modelo completo.

Como a análise do razão da conta "00567-5 2404050100 Reserva de Lucros a Realizar" demonstra cabalmente que o Sr. Eduardo é destinatário de 100% dos valores distribuídos por meio desta conta, significa que 40% do total dos lucros foi

distribuído em desacordo com as estipulações do Contrato Social, não devendo ser alcançado pela isenção de imposto de renda na pessoa física.

Destaco, por ser pertinente à matéria aqui tratada, trecho do voto do Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, relator do Acórdão n.º 9202-011.011, julgado na sessão de 24/08/2023, que esclarece sobre a natureza inquisitorial da fiscalização e a instauração do processo administrativo com a Impugnação, ressaltando o texto da Súmula CARF nº. 162. Vale a leitura:

Quanto às alegações de nulidade pelo fato de não ter tido ciência da Intimação expedida pela fiscalização, para efeito de apresentação de documentos, cabe os esclarecimentos que se seguem. Conforme o comando do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação tempestiva da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo fiscal, sendo que não há cerceamento ao direito de defesa antes de iniciado o prazo para impugnar o auto de infração, haja vista que, no decurso da ação fiscal, não existe litígio ou contraditório. Os princípios do contraditório e da ampla defesa estão garantidos aos litigantes, no processo administrativo após a instauração do litígio, que ocorre a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se cogitando de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal, por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento. **A ação fiscal é uma fase pré-processual, ou seja, é uma fase de atuação exclusiva da autoridade tributária, na qual os agentes da Administração Tributária, imbuídos dos poderes de fiscalização que lhes são conferidos, verificam e investigam o cumprimento das obrigações tributárias e obtêm elementos que demonstrem a ocorrência do fato gerador.** Assim, a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, não havendo ainda exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta, pois, **antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito de ofício, pela autoridade fiscal. Logo, não há que se falar em preterição ao direito de defesa da contribuinte no transcurso da ação fiscal, posto que a pretensão da Administração Tributária ainda não se materializou.**

Ademais, o ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo, nesse diapasão os ditames da Súmula CARF nº 162: “O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.” Dessa forma a Notificação se efetuou com estrita observância do disposto na legislação vigente, tendo o sujeito passivo, ao apresentar sua impugnação, instaurado a fase litigiosa do procedimento, como previsto no art. 14 do Decreto nº 70.235/1972. **Nenhum procedimento administrativo dificultou ou impediu de apresentar impugnação/recursos e comprovar suas alegações, bem como não foi violado qualquer direito assegurado pela Carta Constitucional.** (grifos acrescidos)

Assim como no presente caso, não há como se falar em cerceamento do direito de defesa pelo fato de o contribuinte não ter sido questionado sobre o destino dos valores recebidos em distribuição desproporcional de lucros na fase inquisitorial, pois nesta fase, a fiscalização já possuía todos os elementos necessários para a lavratura do auto de infração. De qualquer forma, aberta a fase contenciosa com a apresentação da Impugnação, caberia ao recorrente apresentar sua defesa bem como todos os documentos necessários para embasá-la.

Não há como se admitir que ocorreu cerceamento do direito de defesa sendo que o recorrente apresentou defesa embasada, mostrando-se conhecedor das causas que levaram à infração e defendendo-se contra o entendimento da fiscalização. Dessa forma, não há dúvidas de que foram assegurados o contraditório e a ampla defesa nos presentes autos.

Ademais, como bem ressaltado pela decisão de piso, todos os requisitos formais do lançamento encontram-se devidamente respeitados, não tendo se verificado as causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº. 70.235/72.

Ante o exposto, rejeito as preliminares de nulidade.

### **3. Mérito**

O recorrente apresenta dois argumentos centrais de defesa de mérito. Primeiramente o recurso ressalta que o Código Tributário Nacional (CTN) prevê a solidariedade tributária entre os cônjuges nos arts. 124 e 125, e que, portanto, não há como negar a um deles a isenção conferida a outro.

Assim, se não há como se negar que os cônjuges casados no regime de comunhão de bens são responsáveis solidários pelos débitos tributários, mesmo que o recorrente tenha recebido a distribuição de lucros total, sua e da esposa, os valores recebidos continuam sendo distribuição de lucros, de modo que seriam isentos da mesma forma se tivessem sido recebidos pelo cônjuge.

Portanto, conclui o recorrente não fazer sentido a posição da Administração no sentido de que para que fosse possível que o recorrente recebesse em sua integralidade o valor da distribuição de lucros, sua esposa teria que ser listada como sua dependente na Declaração de Ajuste Anual.

Ademais, alega o recorrente, que o lançamento não possui respaldo legal pois, mesmo que o Contrato social não tivesse previsão expressa da possibilidade de distribuição desproporcional de lucros, não seria retirada a isenção do valor excedente distribuído.

Entendo que não assiste razão ao recorrente.

A decisão de piso analisou a questão de forma clara, com base na legislação aplicável. Vale o destaque:

Como se vê, infração foi apurada a partir do confronto do resultado apurado na escrituração contábil com o valor declarado pelo contribuinte a título de

rendimentos decorrentes distribuição de lucros, levando ainda em consideração a sua participação societária na empresa.

A lide em questão se trata da possibilidade (ou não) de receber lucros em desacordo com a respectiva participação societária, ainda que apurado com base em escrituração regular.

Nesse passo, deve-se verificar os requisitos para distribuição desproporcional de lucros ou dividendos.

Nas sociedades simples e nas sociedades empresárias de responsabilidade limitada, a distribuição dos resultados sociais aos sócios deve ser feita de forma proporcional às respectivas cotas, podendo, entretanto, ser estipulada uma distribuição desproporcional, como se vê da interpretação dos arts 997e 1.007 do Código Civil, abaixo transcrito (destaque acrescido):

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

Com efeito, a distribuição dos lucros proporcional à participação de cada sócio comporta exceção, conforme leitura detida: “salvo estipulação em contrário”, o que demonstra que os sócios são livres para estabelecer distribuição diferente da proporção de suas respectivas quotas, desde que o contrato social seja claro ao dispor sobre tal distribuição.

O artigo 1.007 do Código Civil deve ser interpretado sistematicamente, com todo o ordenamento jurídico, de forma harmônica e lógica com os demais regramentos da lei societária, do Código Civil, e da legislação tributária, conforme muito bem demonstrado no Termo de Verificação Fiscal.

O entendimento de que os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social são isentos dos impostos e não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, **desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada no contrato social, em conformidade com a legislação societária, também já foi exposto pela RFB na Solução de Consulta DISIT/SRF06 Nº 46/2010** (destaques acrescidos):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. ISENÇÃO.

A distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração dos beneficiários), contanto que sejam observadas as regras previstas na legislação de regência, atinentes à forma de tributação da pessoa jurídica.

Estão abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal

distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

Ocorre que, como corretamente consignado pela autoridade fiscal, este não é o caso do contrato social em análise, que não prevê essa possibilidade. Vejamos a redação Capítulo V constante do contrato social, assim como das alterações contratuais subsequentes (fls. 39/91):

(...)

**A distribuição de lucro de modo desproporcional à participação dos sócios, sem cláusula contratual específica, revela a existência de negócio diverso do objetivo social contratado, de modo que a parcela repassada ao contribuinte excedente a sua participação não pode ser considerada como lucro distribuído, mas sim como proventos de qualquer natureza, configurando rendimento tributável, de acordo com o disposto no art. 3º, §§ 1º e 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, que se encontra reproduzido nos arts. 37 e 38 do Decreto nº 3.000, de 1999, vigente à época dos fatos, e citados como fundamentação do lançamento no enquadramento legal do auto de infração.**

Neste contexto, a classificação como rendimentos isentos e não-tributáveis na DIRPF/2013 pelo contribuinte foi indevida, em decorrência de percepção de valores a título de lucros distribuídos a sócio excedente à sua participação na sociedade, sem a regular fundamentação em cláusula no contrato social que permita uma distribuição diversa ou desproporcional.

Mantida, portanto, essa infração. (sem destaques no original)

Portanto, vê-se que a autuação se fundamentou na Lei nº 7.713, de 1988 e no Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos e **a simples constatação da falta de previsão da distribuição desproporcional dos lucros, ainda que sejam os sócios cônjuges, não permite a isenção dos valores distribuídos a maior ao recorrente.**

Destaca-se que o posicionamento aqui esposado, encontra respaldo na jurisprudência do CARF. Vale mencionar para alguns julgados sobre o tema, que exigem que a previsão de distribuição desproporcional esteja expressa no contrato social:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2005

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM SOCIEDADE LIMITADA. POSSIBILIDADE SEGUINDO OS REQUISITOS LEGAIS.

Numa sociedade limitada, somente é possível haver distribuição de lucros desproporcional à participação societária, **quando houver expressa previsão no contrato social ou cláusula dispondo que caberá à assembleia ou reunião deliberar sobre a participação dos sócios nos resultados da empresa, cuja ata tenha sido devida e oportunamente arquivada e averbada competente órgão de**

**registro.** (Acórdão nº. 9202-011.066, Conselheiro Relator Maurício Nogueira Righetti, sessão de 26/10/2023.)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2008

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. PERMISSÃO EXPRESSA NO CONTRATO SOCIAL.

Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, **quando o contrato social for claro ao dispor sobre tal distribuição.** Havendo contabilidade que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular e contabilizada, não há que se falar em incidência de imposto de renda em face dos valores distribuídos como lucro. (Acórdão nº. 2402-009.350, Conselheiro Relator Gregório Rechmann Junior, sessão de 12/01/2021)

Diante do exposto, nego provimento ao recurso.

#### **4. Conclusão**

Antes o exposto, conheço o Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa**