



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

Processo nº 18471.001510/2005-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.406 – 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de 4 de abril de 2018
Matéria IRPF OMISSÃO DE RENDIMENTOS
Recorrente CLAUDIO ARTUR GOMES DUARTE PEREIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

Não caracteriza cerceamento de direito de defesa, o indeferimento de pedido de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972. A realização de diligência só têm razão de ser quando há questão de fato ou de prova a ser elucidada, a critério da autoridade administrativa que realiza o julgamento do processo.

NULIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Constatado que o procedimento administrativo foi realizado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para sua feitura, nos termos das disposições legais, de modo que o sujeito passivo tomou conhecimento e exerceu dentro prazo seus direito de resposta, não há que se falar de nulidade do processo administrativo.

LUCRO DISTRIBUÍDOS AO SÓCIO EXCEDENTE AO VALOR DEVIDAMENTE ESCRITURADO.

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.

LUCROS DISTRIBUÍDOS A ACIONISTA. RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

Os lucros distribuídos a acionista, pessoa física, relativos ao resultado apurado pela sociedade empresarial no ano de 1990, não estarão sujeitos à incidência do imposto de renda desde que tenham sido tributados na fonte com base no lucro líquido apurado pela pessoa jurídica na data do encerramento do período-base. Para fins de lançamento do imposto em nome do beneficiário, cabe à fiscalização demonstrar que o lucro não sofreu tributação na época própria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria, dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento a parcela relativa aos rendimentos indevidamente classificados na declaração de imposto de renda. Vencida a conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa que dava provimento ao recurso. Vencido o relator que dava provimento parcial em menor extensão para excluir do lançamento apenas multa de ofício relativa aos rendimentos indevidamente classificados na declaração de imposto de renda. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho - Relator

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Rayd Santana Ferreira, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Cleberson Alex Friess.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão 13-22373 (fls. 281/288) da 2^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (DRJ/RJ2), que restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física

Ano-calendário: 2000

NULIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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 que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando a sua realização revele-se prescindível para a formação da convicção pela autoridade julgadora.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS E INSTRUÇÃO.

Devem ser aceitas as deduções comprovadas mediante documentação hábil, tendo sido respeitado os limites previstos na legislação de regência.

LUCRO DISTRIBUÍDOS A SÓCIO EXCEDENTE AO VALOR DEVIDAMENTE ESCRITURADO.

Havendo escrituração contábil, dentro dos parâmetros previstos na legislação tributária, que comprove a distribuição de lucro acima do montante devidamente escriturado, é cabível a tributação do excesso apurado. A alegação do sujeito passivo quanto à suposta fraude na contabilidade da fonte pagadora, deve ser apresentada na esfera Judicial, tendo em vista que não compete à Receita Federal do Brasil dirimir conflitos entre o contribuinte e a empresa na qual ele foi sócio.

RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

Não estão abarcados pela isenção os lucros distribuídos ao sócio, pessoa física, relativo ao resultado apurado pela

sociedade no ano de 1990. A fonte pagadora não tendo efetuado a retenção do imposto, caberia ao contribuinte oferecer tais rendimentos à tributação, em sua declaração de ajuste, em respeito ao que dispõe o art. 36, parágrafo único, alínea A, da Lei nº 7.713/88.

Lançamento Procedente em Parte

A ação fiscal teve início 07/04/2005, por meio do Termo de Fiscalização (fls. 13/17). Considerando que referido termo abrangeu os anos calendários 2000, 2001, 2002 e 2003, esse processo refere-se apenas ao ano calendário 2000.

Em decorrência da ação fiscal foi lavrado Auto de Infração (AI) (fls. 207/213), referentes o seguintes fatos: a) rendimentos atribuídos a sócios de empresas. Lucro (real, arbitrado ou presumido) distribuído a sócio ou acionista excedente ao escriturado; b) dedução indevida da base de cálculo de despesas com instrução e despesas médicas e c) classificação indevida de rendimentos na declaração de imposto de renda pessoa física.

Cientificado do Auto de Infração pessoalmente em 04/10/2005 (fls. 207), apresentou impugnação em 03/11/2005 (fls. 215/225). Em resumo, transcrevem-se, do relatório da decisão de piso (fls. 283/284), os seguintes pontos:

[...]

5) *no que diz respeito ao recebimento dos lucros por parte do impugnante, argumenta que os registros contábeis da empresa Transtermar Transportes S.A seriam falsos, tendo sido inseridos na contabilidade retroativamente com a finalidade de criar uma dívida do impugnante para com a referida empresa, ensejando uma ação de cobrança contra o contribuinte em epígrafe;*

6) *os balanços da sociedade relativos aos anos de 2000 e 2001 possuiriam lucros a distribuir no valor de R\$ 3.199.509,00 e R\$ 4.650.872,00 respectivamente;*

[...]

8) *o contribuinte teria entrado em litígio com um outro sócio da referida empresa, Washington Vasconcellos, presidente da empresa, tendo movido diversas ações contra ele. Por vingança, esse senhor teria refeito a contabilidade da empresa, tendo publicado novos balanços de 2000 e 2001, em janeiro de 2003, com a fim de criar uma pretensa dívida do impugnante com essa sociedade decorrente de excesso de retiradas;*

[...]

11) *o auditor teria deixado de verificar se havia saldo de lucros a distribuir que pudessem compensar o saldo negativo na subconta de lucros a distribuir ao impugnante, conforme art. 51 da IN SRF 11/96. O balanço publicado no diário oficial de 15/10/01 comprovaria a existência de saldo de lucros a distribuir de R\$ 3.199.509,00, não podendo se falar em excesso de distribuição de lucros;*

[...]

14) o lucro recebido no valor de R\$ 544.876,00 foi gerado no exercício de 1990, sendo a tributação exclusiva na fonte, conforme art. 6º, inciso IX da IN SRF nº 15/01, art. 35 e 36 da Lei 7.713/88 e art. 660 do RIR/99. Portanto, o contribuinte não poderia ser responsabilizado pela não retenção do imposto, não merecendo prosperar a glosa;

[...]

Da decisão de primeira instância, cientificado em 30/03/2009 (fls. 290), o sujeito passivo em 29/04/2009 apresentou Recurso Voluntário (fls. 291/317). Em resumo, são esses os principais argumentos do seu recurso:

- 1) Informa que, após decisão da Delegacia de Julgamento, restou do lançamento de ofício as seguintes infrações: a) Rendimentos atribuídos a sócios de empresas: Lucro Real distribuído a acionista que seria excedente ao Lucro Real efetivamente escriturado e b) Rendimentos decorrentes de distribuição de lucros teriam sido classificados indevidamente na DIRPF;
- 2) Menciona que o Auditor Fiscal ao analisar os registros contábeis de sub-contas de Lucros a Distribuir, saldo negativo no valor de R\$ 78.169,80, no final do ano de 2000, aparentemente acreditou na veracidade desse registro e considerou que teria ocorrido excesso de distribuição de lucros. Diz que trata-se de registro falso inserido retroativamente na contabilidade da empresa Transtermar Transporte S.A. com o expresso fim de criar uma dívida do recorrente para com a mesma;
- 3) Aduz que os balanços da sociedade Transtermar Transporte S.A. relativos aos anos de 2000 e 2001 foram devidamente encerrados e publicados, respectivamente, em 15/10/2001 e 16/10/2002, e não havia indicação de sub-contas, mas da conta Lucros a Distribuir nos referidos anos, com saldos de R\$ 3.199.509,00 e R\$ 4.650.872,00;
- 4) Declara que entrou em litígio com o outro sócio da referida sociedade, Sr. Washington Vasconcelos. Afirma que, por vaidade, esse senhor refez a contabilidade da empresa e em janeiro de 2003 publicou novos balanços relativos a 2000 e 2001, apenas para criar nos seus livros uma pretensa dívida do recorrente em decorrência de excesso de retiradas;
- 5) Diz que o Auditor Fiscal deixou de verificar se havia saldo de lucros a distribuir que pudessem compensar o saldo negativo daquela sub-conta, como determinam os §§3º e 4º do art. 51 da IN SRF nº 11, de 1996;
- 6) Reforça que, mesmo após a alteração do balanço do ano de 2000, a conta Lucros a Distribuir não foi alterado o saldo, ou seja tinha permanecido o valor de R\$ 3.199.509,00. Entretanto, conforme a alteração no balanço, o recorrente fazia jus a valor inferior àquele já recebido;
- 7) Informa que recebeu a parcela dos seus lucros em linha com as informações contábeis existentes à época, a posterior alteração dos

lançamentos contábeis para desconstituir essa realidade somente é possível se comprovado algum equívoco na anterior, e que não é correto, simplesmente, considerara documentação oferecida pela empresa como soberana e absoluta;

8) Argumenta que é fato incontrovertido que o valor excedente em questão possuiria a natureza de PAGAMENTO SEM CAUSA a sócio da pessoa jurídica que deve ser tributado exclusivamente na fonte, a alíquota de 35%, nos termos do art 675 do Regulamento do Imposto de Renda (art. 61, §1º, da Lei 8981, de 1995);

9) Prossegue informando que recebeu no ano de 2000 lucros distribuídos pela Pessoa Jurídica Transtermar Transportes S.A. no montante de R\$ 544.876,00, lucros esses que foram gerados no exercício de 1990. Discorda do entendimento da fiscalização que isentou, com base no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, apenas os resultados apurados a partir de janeiro de 1996;

10) Salienta que não se trata de hipótese de isenção, mas, sim, de tributação exclusiva na fonte, de modo que a exigência de um eventual crédito tributário deve ser realizada contra a fonte pagadora, diz que a r. decisão recorrida inovou por entender que, no caso, aplica-se o art. 36 da Lei nº 7.713, de 1988;

11) Cita o art. 142 do Código Tributário Nacional para contestar que, no presente caso, o lançamento em referência não prestou observância ao referido artigo, na medida em que os dispositivos legais utilizados para fundamentá-lo não se prestam a tal fim. Nesse sentido, transcreve julgados desse colegiado;

12) Diz que, pouco importa se a isenção promovida pela Lei nº 9.249, de 1995, apenas opera seus efeitos a partir de janeiro de 1996, o relevante é definir se os lucros e dividendos apurados em 1990, quando distribuídos, devem, ou não, ser oferecidos à tributação;

13) Faz menção ao princípio da motivação, do contraditório e ampla defesa, citando os arts. 2º e 50 da Lei nº 9.784, de 1999, também ao art. 146 do Código Tributário Nacional;

14) Entende que, em vista da alteração da motivação do lançamento, ocorreu a subtração do direito do recorrente de apresentar defesa de 1ª instância administrativa contra os fundamentos que, atualmente, servem de base para a exigência fiscal;

15) Insiste que a exigência do imposto de renda sobre a distribuição de lucros apurados no ano de 1990 somente se dá se a pessoa jurídica não tiver efetuado o recolhimento do IRL, nos termos do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, e, ainda, que se fosse devido o imposto de renda retido, este seria responsabilidade exclusiva da pessoa jurídica Transtermar Transportes S.A. Dessa forma, cita art. 36 da Lei nº 7.713, de 1988, e IN SRF nº 15, de 2001, e Julgados de Delegacias de Julgamento;

16) Ao final, requer:

(i) reformar a r. decisão recorrida e julgar integralmente improcedente o lançamento correspondente à suposta distribuição a maior de lucros à Recorrente, seja pela violação ao artigo 142 do CTN, seja pela sua tributação exclusiva na fonte, nos termos do artigo 675, do RIR/99;

(ii) reformar a r. decisão recorrida e anular o lançamento correspondente à suposta ausência de recolhimento do IR sobre os lucros apurados no ano de 1990 e distribuídos em 2000, na medida em que a atividade fiscal não observou o artigo 142 do CTN e artigos 11 e 59, do Decreto-lei nº 70.235/72, ao deixar de apurar fatos e indicar fundamentos jurídicos essenciais para validar o lançamento;

(iii) subsidiariamente, na hipótese de indeferimento do pedido retro, anular a r. decisão ora recorrida, na medida em que a mesma inovou em relação à motivação fática e jurídica do lançamento, em nítida violação ao artigo 2º, da Lei nº 9.784/99, ao artigo 146 do CTN e aos princípios do contraditório e ampla defesa; e

(iv) na hipótese de indeferimento dos pedidos "ii" e "iii", reformar a r. decisão recorrida, para fins de julgar improcedente o lançamento, na medida em que o imposto devido deve ser recolhido exclusivamente pela fonte.

Outrossim, no que tange ao pedido "i", caso esta Colenda Corte entenda pelo seu indeferimento, a Recorrente, respeitosamente, reitera seu pedido de conversão do presente feito em diligência, para o fim de se efetuar uma apuração junto à empresa Transtermar Transportes S.A. para exame de seus livros fiscais e contábeis com os expressos fins de:

a) comprovar que os balanços dos exercícios de 2000 e de 2001 foram substituídos exclusivamente para geração de registro de falsa dívida do Recorrente;

b) comprovar que a totalidade dos valores distribuídos ao Recorrente no decorrer do ano de 2000 foi levada a débito da conta Lucros a Distribuir e que no presente não se encontra registro de qualquer excesso de retirada por parte do Recorrente; e

c) comprovar que os lucros distribuídos ao Recorrente no decorrer do ano de 2000 foram gerados no exercício de 1990.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ricardo Gouveia Coutinho - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Preliminar

a) Da necessidade de diligência

Insurge-se o recorrente contra a decisão de primeira instância que decidiu pela improcedência do pedido de realização de diligência (fls 286), nos seguintes termos: "... *Cabe enfatizar que a presente autuação se fundamenta em fatos que não necessitam de diligência para que o julgador possa formar o seu entendimento. Portanto, fica indeferido o supracitado pleito*".

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a realização de diligência só têm razão de ser quando há questão de fato ou de prova a ser elucidada, a critério da autoridade administrativa que realiza o julgamento do processo.

Neste sentido, é o teor do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972: "*A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis*".

Também, são essas as disposições do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2001, que regula, entre outras matérias, o processo de determinação e de exigência de crédito tributário, *in verbis*:

Seção IV

Das Diligências e das Perícias

Art. 35. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º). (grifou-se)

Fundamenta seu pedido de diligência na empresa Transtermar Transportes S.A., apresentando os seguintes quesitos:

- a) *comprovar que os balanços dos exercícios de 2000 e de 2001 foram substituídos exclusivamente para geração de registro de falsa dívida do Recorrente;*
- b) *comprovar que a totalidade dos valores distribuídos ao Recorrente no decorrer do ano de 2000 foi levada a débito da conta Lucros a Distribuir e que no presente não se encontra*

registro de qualquer excesso de retirada por parte do Recorrente; e c) comprovar que os lucros distribuídos ao Recorrente no decorrer do ano de 2000 foram gerados no exercício de 1990;

c) comprovar que os lucros distribuídos ao Recorrente no decorrer do ano de 2000 foram gerados no exercício de 1990.

Como se observa das indagações do recorrente, o pedido de diligência na referida empresa tem na sua essência elementos de prova, comprovação da escrituração contábil. Neste sentido, entendo desnecessário o pedido de diligência, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do feito.

Ademais, esclareça que durante a ação fiscal, por meio de Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo (fls. 156), foram solicitadas da referida empresa informações com objetivo de colher subsídios para o procedimento fiscal em curso:

ELEMENTOS SOLICITADOS

1. *Livros Diários dos anos-base 2000 e 2001, com as demonstrações financeiras previstas no art. 274, § 2º, do RIR99 (se estas demonstrações não estiverem nos Livros Diários, deverão ser apresentados também os Livros de Apuração do Lucro Real- LALUR);*
2. *Cópias parciais dos Livros Razão Analítico dos anos-base 2000 e 2001, contendo, assinalados em destaque, todos os lançamentos referentes a pagamento de Lucros e/ou Dividendos Distribuídos e de Juros sobre o Capital Próprio ao acionista Cláudio Artur Gomes Duarte Pereira - CPF 036.958.407-49, tanto nas contas onde estavam provisionados os recursos como nas contrapartidas das contas Bancos c/ Movimento;*
3. *Cópias dos documentos que deram suporte aos os lançamentos mencionados no item anterior;*
4. *Cópias das Atas de Assembléia da empresa, efetuadas nos anos de 2000 e 2001.*

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a realização de diligência, nos termos requerido.

Mérito

a) Dos rendimentos distribuídos a sócio ou acionista excedente ao escriturado

De início, ressalta-se que, ao contrário do que afirma o recorrente, o auto de infração foi lavrado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para sua feitura, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, dele constando a descrição precisa dos fatos, os quais encontram-se vinculados a cada fato gerador descrito no Termo de Verificação de Infração e anexos (fls. 186/199), além disso, o sujeito passivo demonstra com clareza o teor da infração que lhe foi imputada, inclusive vinculando cada valor submetido à tributação a uma prova documental correspondente, assegurando-lhe o direito a ampla defesa. Portanto, deve ser rejeitada a alegação de que houve ofensa ao art. 142 do CTN.

Insurge-se o sujeito passivo contra o lançamento de ofício afirmando que o Auditor Fiscal ao examinar cópias do livro razão da empresa Transtermar Transportes S.A.,

registro de saldo negativo no valor de R\$ 78.169,80 na sub-conta de Lucros a Distribuir (excesso de distribuição de lucros), aparentemente acreditou na veracidade desse registro.

Declara o recorrente que (fls. 293): " ... *Trata-se de registro falso inserido retroativamente na contabilidade dessa sociedade com o expresso fim de criar uma dívida do Recorrente para com a mesma e ensejar uma ação de cobrança por parte da sociedade contra o Recorrente*".

E ainda " .. o Recorrente entrou em litígio com o outro sócio da Transtermar Transportes S.A., Sr. Washington Vasconcellos, e moveu contra este diversas ações. Por vindita esse senhor, que era o Presidente da referida Transtermar Transportes S.A., refez a contabilidade da mesma e em janeiro de 2003 publicou novos balanços relativos a 2000 e 2001 apenas para criar nos seus livros uma pretensa dívida do Recorrente com essa sociedade decorrente de um excesso de retiradas".

Neste sentido, cabe esclarecer, como muito bem pontuado no r. acórdão recorrido, a alegação de fraude e/ou falsidade de registro na contabilidade da referida pessoa jurídica deve ser levada ao conhecimento do Poder Judiciário, para que no âmbito desse poder sejam adotadas as devidas providências.

Como se observa a pessoa jurídica Transtermar Transporte é sociedade anônima que, por disposições legais e estatutárias, tem seus registros contábeis publicados, conformes cópias anexas do Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, e, sendo tributada com base no Lucro Real, deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, art. 251 do Regulamento do Imposto de Renda.

Pois bem. Conforme Livro Razão Analítico (fls. 162/167), apresentado à fiscalização pela pessoa jurídica, havia um saldo contabilizado de Lucros a Distribuir, em 02/01/2000, no valor de R\$ 4.527.113,72. Na mesma data, o saldo foi transferido para as contas dos sócios, sendo R\$ 4.060.407,52 para o Sr. Washington Barbeito de Vasconcelos e R\$ 466.706,20 para o Sr. Cláudio Artur Gomes Duarte.

Os registros contábeis demonstram que no ano calendário de 2000 foi pago ao recorrente, a título de distribuição de lucros, o valor de R\$ 544.876,00 (fls. 162/163), de forma que o saldo da conta no encerramento do período do sócio Cláudio Artur Gomes Duarte era devedor. Ainda referente ao valor de R\$ 544.876,00, conforme recibos de fls. 169/173 e 175/178, referem-se a pagamentos de distribuição de lucros do ano de 1990.

Também do Livro Diário nº 14 (fls. 183/185), Balanço realizado em 31/12/2000, pode-se extrair que não havia saldo suficiente de lucros acumulados, na conta LUCROS A DISTRIBUIR - CLÁUDIO ARTUR GOMES DUARTE PEREIRA, para o pagamento de R\$ 544.876,00. Portanto, o saldo negativo de R\$ 78.169,80 constitui-se em excesso de pagamento, quando o correto seria essa conta ter saldo "nulo" ou "positivo".

A distribuição de lucros tem regramento estabelecido no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995:

Lei nº 9.249/95

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à

incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

A matéria também está tratada no art. 48 da IN SRF nº 93/97, vigente à época dos fatos, que estabelece as condições para a distribuição de lucros e dividendos isentos pelas empresas, desta forma:

Seção IX

LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

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 "pro 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 sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º. (grifou-se)

Entendo ainda que deve ser afastado o argumento de que o valor excedente em questão possuiria a natureza de PAGAMENTO SEM CAUSA a sócio da pessoa jurídica que deve ser tributado exclusivamente na fonte, a alíquota de 35%, nos termos do art 675 do Regulamento do Imposto de Renda (art. 61, §1º, da Lei 8981, de 1995).

Pelo acima exposto, concluo que a legislação é clara no sentido de que o valor que excede ao apurado na escrituração deve ser tributado nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988. Portanto, razão não assiste ao recorrente.

b) Da classificação indevida de rendimentos na DIRPF

Mais uma vez, cabe ressaltar que, ao contrário do que afirma o recorrente, o auto de infração foi lavrado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para sua feitura, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, dele constando a descrição precisa dos fatos, os quais encontram-se vinculados a cada fato gerador descrito no Termo de Verificação de Infração e anexos (fls. 186/199), além disso, o sujeito passivo demonstra com clareza o teor da infração que lhe foi imputada, inclusive vinculando cada valor submetido à tributação a uma prova documental correspondente, assegurando-lhe o direito de ampla defesa. Devendo, portanto, ser rejeitada a alegação de houve ofensa ao art. 142 do CTN.

Também não houve afronta aos artigos 11 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF). O sujeito passivo faz referência ao art. 11 (Notificação de Lançamento) quando, na realidade, deveria ser o art. 10 (Auto de Infração). De todo modo, entendo que estão presentes no Auto de Infração (fls. 207/213) e Termo de Verificação de Infração (fls. 186/199) todos os requisitos legais de constituição do crédito tributário. Quanto ao art. 59, também entendo que não ocorreu situação de nulidade do procedimento administrativo.

Alega o sujeito passivo que r. decisão combatida inovou em relação aos fatos e ao direito aplicável na autuação. Segundo o recorrente, a DRJ de origem entendeu que a exigência fiscal em comento se justificaria nos termos do art. 36 da Lei nº 7.713, de 1988, o qual prevê a incidência do imposto de renda na fonte, na hipótese da pessoa jurídica não ter efetuado o recolhimento do imposto de renda sobre o lucro líquido.

Veja. Na sua peça impugnatória (fls. 222), o recorrente fez sua defesa, citando, para justificar a natureza de rendimentos tributados exclusivamente na fonte, o inciso IX do art. 6º da IN SRF nº 15, de 2001, os arts. 35 e 36 da Lei nº 7.713, de 1988, e o art. 660 do RIR/99, nestes termos:

Primeiramente cabe ressaltar e demonstrar que os lucros e dividendos recebidos de pessoa jurídica correspondentes ao período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1992, são

rendimentos tributados exclusivamente na fonte, ou seja, não estarão sujeitos à incidência do Imposto de Renda quando distribuídos, conforme preceituam o Art. 6º inciso IX da IN SRF nº 15 - de 2001, os Art. 35 e 36 da Lei 7.713 de 1988 e o Art. 660 do RIR/1999.

Do r. acórdão recorrido (fls. 287/288), em relação ao argumento apresentado pelo recorrente, retira-se a seguinte passagem:

Em relação aos rendimentos classificados indevidamente na DIRPF, o autuado argumenta que o lucro recebido no valor de R\$ 544.876,00 foi gerado no exercício de 1990, sendo a tributação exclusiva na fonte, conforme art. 6º, inciso IX da IN SRF nº 15/01, art. 35 e 36 da Lei 7.713/88 e art. 660 do RIR/99. Entende, que não poderia ser responsabilizado pela não retenção do imposto, não merecendo prosperar a glosa.

Contudo, mais uma vez não há como ser acatado o argumento do impugnante.

Com o objetivo de esclarecer a matéria em discussão, é mister destacar abaixo o que preceitua a alínea A, do parágrafo 4º, do art. 35, da Lei nº 7.713/88 e a alínea A, do parágrafo único, do art. 36, da mesma Lei:

[...]

Desse modo, os lucros distribuídos ao sócio (pessoa física), relativos ao resultado apurado pela sociedade no ano de 1990, não estão abarcados pela isenção. A fonte pagadora não tendo efetuado a retenção do imposto correspondente, toma o contribuinte, beneficiário dos lucros, obrigado a oferecer tais rendimentos à tributação, em sua declaração de ajuste anual, em respeito ao que dispõe o art. 36, parágrafo único, alínea A, da Lei nº 7.713/88.

Então, encontra-se correto o lançamento quanto aos rendimentos classificados indevidamente na DIRPF.

Pois bem. Consoante os fundamentos do voto do julgador de primeira instância, entendo que deve ser rechaçado o argumento de que ocorreu inovação no lançamento, no caso, não houve alteração da matéria fática e nem dos fundamentos jurídicos do lançamento. Ainda, que não houve, como afirma o recorrente, modificação dos critérios jurídicos do lançamento, nos termos do art. 146 do CTN.

Também, deve ser rechaçado o argumento de que houve violação ao princípio da motivação, do contraditório e da ampla defesa. O ato administrativo de lançamento foi devidamente motivado, nos termos dos fundamentos e fatos descritos no Auto de Infração Termo de Verificação de Infração. O recorrente demonstrou conhecer perfeitamente o teor do ato administrativo formulado no auto de infração, pelo que logrou apresentar suas razões de impugnação dentro do prazo legal e com especial profundidade, a demonstrar o perfeito entendimento às matérias que compunham o lançamento, em obediência aos art. 142 do CTN, art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, e a Constituição Federal.

Pois bem. Superadas as alegações acima, argumenta o recorrente que a exigência do imposto de renda sobre a distribuição de lucros do ano de 1990 somente ocorre se a pessoa jurídica não tiver efetuado o recolhimento do ILL, nos termos do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, e que a responsabilidade do recolhimento seria da fonte pagadora.

Lei nº 7.713/88

Art. 35. O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base. (Vide RSF nº 82, de 1996)

[...]

§ 4º O imposto de que trata este artigo:

a) será considerado devido exclusivamente na fonte, quando o beneficiário do lucro for pessoa física;

[...]

Art. 36. Os lucros que forem tributados na forma do artigo anterior, quando distribuídos, não estarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte.

Parágrafo único. Incide, entretanto, o imposto de renda na fonte;

a) em relação aos lucros que não tenham sido tributados na forma do artigo anterior;

b) no caso de pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de lucros, quando o beneficiário for residente ou domiciliado no exterior.

RESOLUÇÃO Nº 82/96

Suspende, em parte, a execução da Lei nº 7.713, de 29 de dezembro de 1988, no que diz respeito à expressão "o acionista" contida no seu art. 35.

O Senado Federal resolve:

Art. 1º É suspensa a execução do art. 35 da Lei nº 7.713, de 29 de dezembro de 1988, no que diz respeito à expressão "o acionista" nele contida.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º Revogam-se as disposições em contrário.

Senado Federal, em 18 de novembro de 1996 (grifou-se)

Em relação a aplicação do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, considerando que a empresa Transtermar Transportes S.A é uma Sociedade Anônima, necessário seja esclarecido que não ocorre, na apuração do lucro líquido, retenção na fonte no caso de acionista desse tipo jurídico societário, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

"(...) IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE – SÓCIO-COTISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou

jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir a pertinência do princípio da despersonalização.(...)"

(RE 172.058, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 13.10.1995).(grifou-se)

De se notar, portanto, que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da exigibilidade contida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, para as sociedades anônimas, já que a distribuição de lucros depende, principalmente, da manifestação da assembleia geral, bem como para as sociedades quotas de responsabilidade limitada, quando não há, no contrato social, cláusula para a destinação e distribuição do lucro apurado.

Assim, com base na interpretação dos arts. 35 e 36 da Lei nº 7.713/88 e alterações, a ainda a decisão do STF, deve ser afastado o argumento de que os pagamentos efetuados no ano calendário 2000, relativos aos lucros apurados ano 1990, ao Sr. Cláudio Artur Gomes não são considerado rendimentos de tributação exclusivamente na fonte, nem rendimentos isentos ou não tributáveis.

Ademais, ainda que não tenha ocorrido a retenção na fonte e recolhimento do tributo pela fonte pagadora, não exclui a responsabilidade do beneficiário do respectivo rendimento, no que tange ao oferecimento desses rendimentos, distribuição dos lucros do ano de 1990, à tributação em declaração de ajuste anual.

É certo que o sujeito passivo informou na sua DIRPF/2001 (fls. 11) o valor de R\$ 544.876,00 como rendimentos isentos e não tributáveis. Tenho pra mim, que o recorrente baseou-se no Comprovante de Rendimentos (fls. 227), emitido pela pessoa jurídica Transtermar Transporte. Neste sentido, entendo que ao caso deve ser aplicado o enunciado da Súmula CARF nº 73: "*Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício*".

Em relação aos rendimentos indevidamente classificados na declaração de imposto de renda, entendo que deve ser mantido o valor do principal apurado, com base no enquadramento legal do Auto de Infração, exonerando-se o sujeito passivo da multa de ofício.

Conclusão

Diante do exposto acima, voto no sentido de CONHECER para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL.

(assinatura digitalmente)

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia ao I. Relator para divergir do seu voto no que tange aos rendimentos indevidamente classificados na declaração de imposto de renda.

Em apertada síntese, a fiscalização constatou a distribuição de lucros na importância total de R\$ 466.706,20, realizada no ano-calendário de 2000, cuja origem advém de resultados apurados no ano de 1990 pela empresa Transtermar Transportes S/A (fls. 192/193).

Concluiu o agente fiscal, porém, que os rendimentos recebidos pelo contribuinte foram classificados indevidamente como rendimentos isentos e/ou não tributáveis na declaração de ajuste anual, tendo em conta que o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, não prevê a isenção do imposto de renda relativamente aos lucros e/dividendos pagos ou creditados pela empresa aos sócios ou acionistas com base em resultados apurados no ano de 1990.

Pois bem. De fato, não há dúvida que o art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, diz respeito tão somente a resultados ocorridos a partir do ano de 1996, o que afasta, a toda a evidência, a sua aplicação aos lucros apurados em período anterior.

No que tange aos lucros apurados em exercícios até o ano de 1995, a incidência ou não do imposto de renda deve ser verificada a partir da legislação pertinente ao regime de tributação da distribuição de lucros estabelecido à época da apuração dos resultados, o que indubitavelmente contribui para a segurança jurídica na aplicação da lei tributária.

Tanto é assim que a decisão de piso reportou-se, em sua análise, ao conteúdo dos artigos 35 e 36 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidente sobre os lucros apurados no ano de 1990, tendo decidido o acórdão recorrido, para fins de preservar o lançamento fiscal, que o contribuinte ficava responsável por oferecer os rendimentos à tributação, em sua declaração de ajuste anual, quando a fonte pagadora não efetuava a retenção do imposto de renda sobre o lucro líquido do período:

Art. 35. O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base.

(...)

§ 4º O imposto de que trata este artigo:

a) será considerado devido exclusivamente na fonte, quando o beneficiário do lucro for pessoa física;

(...)

Art. 36. Os lucros que forem tributados na forma do artigo anterior, quando distribuídos, não estarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte.

Parágrafo único. Incide, entretanto, o imposto de renda na fonte;

a) em relação aos lucros que não tenham sido tributados na forma do artigo anterior;

(...)

No exame do recurso voluntário, o voto do I. Relator invocou os mesmos dispositivos legais, todavia com uma análise mais abrangente da legislação, considerando o decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em controle difuso de constitucionalidade, no que se refere à modalidade de retenção na fonte sobre o lucro líquido apurado pelas sociedades anônimas, relativamente aos seus acionistas. Adicionalmente, o voto também destacou a suspensão parcial da execução do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, quanto à expressão "acionista", em decorrência da edição da Resolução do Senado Federal nº 82, de 18 de novembro de 1996.

Ao final do voto, o I. Relator inferiu que os valores recebidos pelo contribuinte, no ano-calendário de 2000, não estavam submetidos à tributação exclusivamente na fonte, nem configuravam rendimentos isentos ou não tributáveis.

Acontece que a declaração de inconstitucionalidade parcial do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, deu-se nos anos de 1995 e 1996, algum tempo depois dos fatos geradores, não havendo informação nos autos que a pessoa jurídica não reteve na fonte o imposto devido pelo acionista, ora recorrente, quando da apuração do lucro líquido do ano de 1990, com base na redação vigente da lei, ou mesmo que houve repetição de indébito.

Assinalo, porque importante, que o Termo de Verificação Fiscal registra apenas que a sociedade anônima não efetuou a retenção do imposto de renda por ocasião da distribuição dos lucros no ano-calendário de 2000, segundo os livros contábeis apresentados à fiscalização.

Aparentemente alheia à legislação aplicável aos fatos jurídicos, a autoridade fiscal não se preocupou em avaliar a ocorrência de retenção e recolhimento do imposto de renda pela pessoa jurídica no ano de 1990 (fls. 192/193). Caso tenha havido a retenção e o recolhimento do imposto pela fonte pagadora, o lançamento fiscal restaria prejudicado, salvo na hipótese de repetição de indébito.

Não se trata de possibilidade de conversão do julgamento em diligência para o fim de reunir dados adicionais sobre os fatos ocorridos.

O que se verifica, em verdade, é uma clara deficiência de produção de prova na origem do lançamento fiscal, pela ausência dos elementos indispensáveis à comprovação do ilícito, haja vista que o agente fazendário, de uma maneira precipitada, justificou a responsabilidade da pessoa física pelo imposto de renda incidente na distribuição de lucros no ano-calendário de 2000, proveniente de lucros apurados pela empresa no ano de 1990, alicerçado em fundamento equivocado, ou seja, que somente os resultados após janeiro de 1996 estariam isentos do imposto de renda.

Em resumo, os lucros distribuídos ao acionista, pessoa física, relativo ao resultado apurado pela sociedade empresarial no ano de 1990, não estarão sujeitos à incidência do imposto de renda desde que tenham sido tributados na fonte com base no lucro líquido apurado pela pessoa jurídica na data do encerramento do período-base. Para fins de lançamento do imposto em nome do beneficiário, cumpre à fiscalização comprovar que o lucro não sofreu tributação na época própria.

À vista da insuficiência do conjunto fático-probatório trazido pela autoridade tributária ao processo administrativo, entendo que não restou demonstrada os pressupostos mínimos para a caracterização da infração referente à classificação indevida de rendimentos na declaração de ajuste do contribuinte, descabendo, por outro lado, o deslocamento do ônus probatório ao contribuinte.

Dessa feita, o cenário existente leva à insubsistência do respectivo crédito tributário.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir do lançamento fiscal a parcela referente aos rendimentos indevidamente classificados na declaração de imposto de renda da pessoa física (Infração 004, às fls. 209/210).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess