



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.003324/2008-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.623 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de janeiro de 2021
Recorrente MARIA GORETT DA SILVA OLIVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. *REFORMATIO IM PEIUS*.

Não pode ser anulado Acórdão que modifica o critério jurídico do lançamento, mas que decidiu de forma favorável ao contribuinte diante da possível *reformatio in peius*, uma vez que o novo julgamento poderá ocasionar decisão desfavorável ao recorrente em conteúdo que já lhe foi deferido pela decisão *a quo*.

IRPF. COMPROVAÇÃO DA EFETIVA DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS E DIVIDENDOS.

Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual que são devidamente comprovados por meio de documentos idôneos. Em face da comprovação pelo contribuinte do pagamento dos lucros e dividendos, da qual se depreende a acusação fiscal, deve ser afastada a tributação, sem a incidência do imposto de renda na pessoa física, deduzindo-se dos impostos incidentes.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância. Vencidos as conselheiras Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente e relatora), Fernanda Melo Leal e Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez que votaram pela nulidade da decisão de piso. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente e relatora), Paulo Cesar Macedo Pessoa, Cleber Ferreira Nunes Leite e Fernanda Melo Leal, que após vencidos na preliminar, no mérito negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Wesley Rocha.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Cesar Macedo Pessoa, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Mon (suplente convocada), Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente). Ausente o conselheiro Joao Mauricio Vital, substituído pela conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Mon.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 496/539) interposto pela Contribuinte MARIA GORETT DA SILVA OLIVEIRA, contra a decisão da 3ª Turma da DRJ/RJ2 (e-fls. 481/489), que julgou parcialmente procedente a impugnação contra o auto de infração (e-fls. 384/392), conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

LUCROS DISTRIBUÍDOS. ISENÇÃO.

Em face da omissão do contribuinte em apresentar escrituração contábil regular, a justificar a existência de lucro contábil superior ao lucro presumido, a distribuição de lucros, sem a incidência do imposto de renda na pessoa física, fica limitada ao lucro presumido apurado, deduzido dos impostos incidentes.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

A quantia correspondente a acréscimo patrimonial, não justificado pelos rendimentos auferidos pelo contribuinte, sujeita-se à tributação do Imposto de Renda.

ÔNUS DA PROVA

Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O lançamento decorreu de procedimento de revisão interna das declarações de rendimentos dos anos-calendário 2003 a 2006, que apurou uma omissão de rendimentos, caracterizada por variação patrimonial a descoberto, evidenciada pelos fluxos financeiros mensais, elaborados pela autoridade lançadora, às e-fls. 380/383.

O procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito tributário acima referido encontra-se descrito no Relatório de Verificação Fiscal, às e-fls. 377/379.

De acordo com o relatório fiscal do acórdão de primeira instância, cientificada da autuação em 04/11/2008 (AR às fls. 400), a interessada protocolizou impugnação parcial, em 04/12/2008, às fls. 401/408, aduzindo o que segue:

a) requer a inclusão de rendimentos, que não teriam sido considerados pela autoridade lançadora, nos fluxos financeiros em que se fundamenta o lançamento, conforme discriminado abaixo:

Ano Calendário de 2003, inclusão, no mês de janeiro:

Saldo em Conta Poupança, na Caixa Econômica Federal, no valor de R\$34,44 (doc.2) e Saldo em Conta Corrente, na Caixa Econômica, no valor de R\$509,67 (doc. 2).

Ano Calendário de 2004, inclusão dos seguintes valores:

Aplicação Financeira (doc. 3)," Banco Bradesco, no valor de R\$150.000,00, no mês de janeiro. Cabe ressaltar que equivocadamente essa disponibilidade foi incluída, em dezembro de 2003, como rendimento, quando, na realidade, correspondia a saldo em 31/12/2003;

Distribuição de lucros (doc. 4), da seguinte forma: março: R\$ 49.710,41; abril: R\$ 90.107,10; maio: R\$ 22.877,45; junho: R\$ 97.241,64; julho: R\$ 3.861,25; setembro: R\$ 6.642,19; outubro: R\$ 28.826,14; novembro: R\$ 15.348,10; e dezembro: R\$ 41,60.

Ano Calendário de 2005, inclusão dos seguintes valores:

Distribuição de lucros (doc. 5), da seguinte forma: janeiro: R\$ 5.500,00; fevereiro: R\$ 1.000,00; março: R\$ 1.000,00; julho: R\$ 46.800,00; agosto: R\$ 9.000,00; setembro: R\$ 3.000,00; outubro: R\$ 500,00;

Ano Calendário de 2006, inclusão dos seguintes valores:

Distribuição de lucros (doc. 6), em janeiro, no valor de R\$ 29.000,00;

Saldo de poupança no Unibanco, no valor de R\$ 3.189,74 (doc. 7).

b) Contesta o critério adotado pela autoridade lançadora, ao considerar como lucros distribuídos apenas os cheques nominiais emitidos à impugnante, aduzindo que essa não seria a única forma possível de proceder. Alega que, em momento algum, teria sido questionada a distribuição dos lucros feita pela pessoa jurídica à pessoa física, de modo que a interessada teria sido autuada por ter optado por uma forma diferente da compensação dos cheques.

Acrescento que consta do voto da decisão recorrida que a seguinte matéria não foi impugnada:

DA MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

6. A defesa deixou de contestar, expressamente, parte do lançamento, correspondente ao imposto suplementar (receita 2904) de R\$ 1.660,81, relativo ao ano-calendário de 2003; de R\$ 6.039,72, relativo ao ano-calendário de 2005; e de R\$ 970,25, relativo ao ano-calendário de 2006, objeto de pedido de parcelamento, conforme consta dos documentos de fls. 410 e 411, bem como do relatório do processo às fls. 468. Trata-se, pois, de matéria não impugnada pelo que, com fundamento nas disposições do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, não será objeto de decisão no presente Acórdão.

A decisão de primeira instância julgou parcialmente procedente a impugnação, pois considerou comprovada:

Ano-Calendário 2003

(...)

14. Do exposto, considerando que, no ano-calendário de 2003, somente ocorreu variação patrimonial a descoberto no mês de janeiro (fls. 380), no valor de R\$ 24.712,18, a exclusão dos valores referidos nas alíneas que se seguem ao parágrafo 12 desse Acórdão, importa a redução da infração para R\$ 24.168,07 (=R\$ 24.712,18R\$ 509,67R\$ 34,44), o que implica manutenção de imposto suplementar, nessa ano-calendário, no montante de R\$ 1.720,81, sujeito à multa de ofício e juros legais, conforme quadro demonstrativo abaixo:

(...)

Ano-Calendário 2004

(...)

16. Da análise dos autos, constata-se a procedência de parte dessas alegações. Com efeito, às fls. 415, extrato emitido pelo Bradesco Vida e Previdência, consignado que a interessado efetuou aplicação, em no plano VGBL, me fevereiro de 2003, no valor de R\$ 155.000,00. O saldo dessa aplicação, em 31/12/2003, montava em R\$ 152.748,53, valor esse que ficou consignado na DIRF 2004 (fls. 6). Às fls. 10, DIRPF 2005, permitindo constatar que a referida aplicação foi reduzida para R\$ 1.473,32, ao final do ano-calendário de 2004. Dessa forma, constata-se que o saldo da aplicação, em dezembro de 2002, no montante de R\$ 152.748,53, deve ser considerado como origem de recursos, no ano-calendário seguinte, devendo ser apropriado, em janeiro de 2004, no fluxo financeiro de fls. 381.

17. Com relação à distribuição de lucros, verifica-se a procedência parcial das alegações defensivas. Com efeito, em que pese a pessoa jurídica ter apurado lucro presumido, cujos valores, passíveis de distribuição à interessada, estão consolidados na planilha que se segue ao parágrafo 10º desse Acórdão, e somam R\$ 115.227,36, não consta do fluxo financeiro de fls. 381, nenhuma origem de recursos decorrente de distribuição de lucros. De outro lado, a defesa requer seja considerada a distribuição de lucros em valores que somam, no referido ano-calendário, R\$ 314.655,88, sem que tenha apresentado documentos hábeis à comprovação da existência de lucros contábeis em valores superiores aos lucro presumido. Dessa forma, impõe-se o acolhimento parcial da impugnação, para fins de incluir, no fluxo financeiro mensal, a parcela do lucro passível de distribuição, a ser apropriada ao final de cada trimestre do ano-calendário, conforme se segue: R\$ 56.909,73, em março/2004; R\$ 16.236,86, em junho/2004; R\$ 4.632,62, em setembro de 2004; e R\$ 37.448,16, em dezembro de 2004.

(...)

Ano-calendário 2006

(...)

23. Com relação ao requerimento de que seja incluído o saldo da poupança Unibanco, no valor de R\$ 3.189,74, essa tese merece acolhida. Com efeito, o informe de rendimentos da instituição financeira, às fls. 460, comprova que o referido valor constava como saldo, em 31/12/2005, em poupança. Dessa forma, deveria ter sido incluído dentre as origens de recursos, no fluxo financeiro de fls. 383.

24. Do exposto, considerando que, no ano-calendário de 2006, somente ocorreu variação patrimonial a descoberto no mês de janeiro, no valor de R\$ 50.650,43, a exclusão do valor referido no parágrafo anterior importa a redução da infração para R\$ 47.460,69 (=R\$ 50.650,43-R\$ 3.189,74), o que implica manutenção de imposto

suplementar, nessa ano calendário, no montante de R\$ 7.057,96, sujeito à multa de ofício e juros legais, conforme quadro demonstrativo abaixo:

(...)

Cientificada da decisão de primeira instância em 23/05/2013 (e-fl.492), a contribuinte interpôs em 23/05/2014 recurso voluntário (e-fls. 496/539), no qual alega em síntese:

Apresentada a impugnação, a d. Autoridade Julgadora acatou parcialmente os argumentos da ora Recorrente, por considerar que a distribuição de lucros e dividendos está limitada ao valor do lucro presumido apurado (inciso II, §2º do art. 48 da IN SRF 93/97).

Ocorre que, a aplicação da referida instrução normativa é incompatível com os ditames contidos no art. 97, I c/c 100, I, ambos do Código Tributário Nacional - CTN, visto que a LEI que definiu a isenção dos lucros e dividendos (Lei n.º 9.249/95) não prevê a limitação ao valor do lucro presumido apurado:

" 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."

Entendimento esse também seguido pelo Supremo Tribunal Federal - STF e pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ:

"...AS INSTRUÇÕES NORMATIVAS, EDITADAS POR ÓRGÃO COMPETENTE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, CONSTITUEM ESPÉCIES JURÍDICAS DE CARÁTER SECUNDÁRIO. CUIA VALIDADE E EFICÁCIA RESULTAM, IMEDIATAMENTE, DE SUA ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELAS LEIS, IRATADOS, CONVENÇÕES INTERNACIONAIS, OU DECRETOS PRESIDENCIAIS, DE QUE DEVEM CONSTITUIR NORMAS COMPLEMENTARES. ESSAS INSTRUÇÕES NADA MAIS SÃO, EM SUA CONFIGURAÇÃO JURÍDICO-FORMAL, DO QUE SUBVIMENTOS EXECUTIVOS CUIA NORMATIVIDADE ESTA DIRETAMENTE SUBORDINADA AOS ATOS DE NATUREZA PRIMÁRIA, COMO AS LEIS E AS MEDIDAS PROVISÓRIAS, A QUE SE VINCULAM POR UM CLARO NEXO DE ACESSORIEDADE E DE DEPENDÊNCIA. SE A INSTRUÇÃO NORMATIVA, EDITADA COM FUNDAMENTO NO ART. 100, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, VEM A POSITIVAR EM SEU TEXTO, EM DECORRÊNCIA DE MA INTERPRETAÇÃO DE LEI OU MEDIDA PROVISÓRIA, UMA EXEGESE QUE POSSA ROMPER A HIERARQUIA NORMATIVA QUE DEVE MANTER COM ESTES ATOS PRIMÁRIOS, VICIAR-SE-A DE ILEGALIDADE..." (ADI 365 - STF)

Assim, não há como se sustentar a alegação de acréscimo patrimonial a descoberto previsto pela primeira parte do art. 807, do Decreto 3.000/99 (RIR/99), pois, exatamente como na ressalva constante do mesmo artigo, não está sujeito à tributação aquele acréscimo que teve origem em rendimentos não tributáveis, no caso em análise, lucros distribuídos, como ficou devidamente demonstrado pelas respectivas cópias dos cheques e o razão analítico, constantes dos autos.

E, para não restar qualquer dúvida, requer a juntada dos balancetes analíticos de 2003, 2004, 2005 e 2006, em atenção ao Princípio da Verdade Material.

Logo, devem ser incluídos no cálculo do fluxo financeiro da Requerente os valores recebidos a título de distribuição de lucros e dividendos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, Relatora.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, assim, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Nulidade Decisão de Primeira Instância

A defesa apresentada fundamenta-se no requerimento para que sejam considerados isentos os lucros distribuídos pela pessoa jurídica Franco Oliveira Advogados Associados à recorrente. Aduz que de acordo com o art. 807 do Decreto 3.000/99 não estaria sujeito à tributação aquele acréscimo patrimonial que teve origem em rendimentos não tributáveis, conforme restou demonstrado pelas respectivas cópias dos cheques e o razão analítico, constantes dos autos.

Quanto à questão, a autoridade fiscal, por meio do Termo de intimação Fiscal nº 03 (e-fl. 160), intimou a contribuinte durante o procedimento a comprovar a efetiva transferência dos valores recebidos à título de Lucros e Dividendos nos anos calendário em análise (2003, 2004, 2005 e 2006).

Em resposta ao solicitado a contribuinte anexa cópias de cheques, razão analítico da conta Lucros Distr. Maria Goretti, DRE, balanços patrimoniais e termos de abertura e encerramento dos livros contábeis assinados pelo contador e registrados no órgão responsável, que encontram-se anexados às e-fls. 163/238.

A fiscalização acata a documentação apresentada, mas apenas aproveita como origem do acréscimo patrimonial os valores de distribuição lucros recebidos da empresa Franco Oliveira Advogados Associados, cujas cópias de cheque foram emitidos em nome da contribuinte, conforme se conclui da leitura do Relatório de Verificação (e-fls. 377/379).

2º- quanto aos valores de lucros distribuídos, foram aproveitados como recurso/origem somente aqueles cuja transferência para a fiscalizada ficou devidamente comprovada. A contribuinte apresentou para comprovação as cópias de cheques emitidos por Franco Oliveira Advogados Associados para pagamento da distribuição dos lucros. Foram aceitos àqueles emitidos em nome da contribuinte.

Em sede de impugnação a contribuinte ressalta que no procedimento fiscal não foi questionada a distribuição dos lucros feita pela pessoa jurídica à pessoa física, sendo apenas a Impugnante autuada por ter optado por uma forma diferente da compensação dos cheques.

Assim, não há como se sustentar a alegação de acréscimo patrimonial a descoberto previsto pela primeira parte do art. 807, do Decreto 3.000/99 (RIR/99), pois, exatamente como na ressalva constante do mesmo artigo, não está sujeito à tributação aquele acréscimo que teve origem em rendimentos não tributáveis, no caso em análise, lucros distribuídos, como ficou devidamente demonstrado.

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte. (Decreto 3.000/1999 - grifos nossos)

Além do que, em momento algum, foi questionada a distribuição dos Lucros feita pela pessoa jurídica à pessoa física, sendo apenas a Impugnante autuada por ter optado por uma forma diferente da compensação dos cheques. (grifei)

Entretanto, não existe um regulamento que determine a forma pela qual a distribuição de lucros aos sócios deva-se processar e, assim, nada impede que os cheques sejam descontados em espécie, depositados ou realizado por transferência inter-bancária, como se confirma pelos julgados abaixo.

A Autoridade Julgadora de primeira instância acata parte dos lucros distribuídos à Recorrente, e inova na fundamentação, pois considera que a distribuição de lucros e dividendos estaria limitada ao valor do lucro presumido apurado (inciso II, §2º do art. 48 da IN SRF 93/97) pois a interessada não teria logrado êxito em demonstrar que a pessoa jurídica tenha auferido lucro contábil em valor superior ao lucro presumido, a justificar eventual excesso de distribuição.

Verifico, também, que a decisão de piso deixou de enfrentar a alegação do impugnante que vai de encontro com o fundamento da autoridade fiscal utilizado para desconsiderar o lucro distribuído à interessada, qual seja:

Quanto à desconsideração dos lucros distribuídos, também aqui a d. Auditora, data venha, equivocou-se, ao apenas considerar os cheques nominais à Impugnante, como se essa fosse a única forma de se proceder.

Note-se que, quando não emitidos nominalmente à Impugnante, os cheques foram emitidos a funcionário da pessoa jurídica distribuidora de lucros ou a parentes da Impugnante (doc. 8). E, ainda, tais cheques foram, em sua maioria, sacados no caixa do banco, como se comprova pelos extratos bancários da pessoa jurídica Franco Oliveira Advogados Associados (doc.9).

Assim, não há como se sustentar a alegação de acréscimo patrimonial a descoberto previsto pela primeira parte do art. 807, do Decreto 3.000/99 (RIR/99), pois, exatamente como na ressalva constante do mesmo artigo, não está sujeito à tributação aquele acréscimo que teve origem em rendimentos não tributáveis, no caso em análise, lucros distribuídos, como ficou devidamente demonstrado.

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte. (Decreto 3.000/1999 - grifos nossos)

Além do que, em momento algum, foi questionada a distribuição dos Lucros feita pela pessoa jurídica à pessoa física, sendo apenas a Impugnante autuada por ter optado por uma forma diferente da compensação dos cheques.

Entretanto, não existe um regulamento que determine a forma pela qual a distribuição de lucros aos sócios deva-se processar e, assim, nada impede que os cheques sejam descontados em espécie, depositados ou realizado por transferência inter-bancária, como se confirma pelos julgados abaixo.

OMISSÃO DE RECEITAS POR ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - DESCARACTERIZAÇÃO - ORIGEM E PROVA DA TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS. A comprovação da origem dos recursos que ocasionaram o suposto acréscimo patrimonial a descoberto, tributado como omissão de rendimentos da pessoa física, autoriza a exoneração do crédito tributário constituído por meio do lançamento de ofício. Descabe a exigência de que a transferência dos recursos da pessoa jurídica para a pessoa física, a título de distribuição de lucros, seja efetuada mediante cheque ou depósito bancário, porquanto tal condicionamento contraria dispositivos que considera a moeda nacional de curso forçado, como meio de quitação de valores. (Acórdão 102-47332).

A ausência de exame das razões que embasam a impugnação do lançamento enseja a declaração de nulidade da decisão de primeiro grau, sob pena de supressão de instância e cerceamento de defesa. O julgamento de primeira instância deve apreciar todas as razões suscitadas na impugnação, conforme disposto no artigo 31 do Decreto nº 70.235 de 1972.

Considerando que a decisão de primeira instância inovou quanto aos fundamentos do lançamento e deixou de apreciar a alegação do impugnante que vai de encontro com o fundamento da autoridade fiscal, voto por declarar a nulidade do acórdão recorrido, com retorno dos autos à instância de origem para prolação de nova decisão, com vistas à apreciação de todas as questões suscitadas pela contribuinte em sua impugnação.

Caso reste vencida em relação a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, passo à análise das questões de mérito trazidas no recurso voluntário.

Mérito

A recorrente alega que os lucros distribuídos pela pessoa jurídica Franco Oliveira Advogados Associados não estariam sujeitos à tributação ao teor do art. 807 do Decreto 3.000/99 e que inciso II, §2º do art. 48 da IN SRF 93/97 seria incompatível com art. 97, I c/c 100, I, do CTN, tendo em vista que a Lei n.º 9.249/95 não prevê a limitação ao valor do lucro presumido apurado.

A isenção dos lucros distribuídos aos sócios foi inserida pelo artigo 10 da Lei nº 9.249/95, apurados a partir de janeiro de 1996, nos seguintes termos:

Art. 10º Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

O decreto 3.000/1999 em seu art. 39 incisos XXVIII e XXIX e art. 662 estabelecem:

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

(...)

XXVIII os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, deduzido do imposto correspondente (Lei nº 8.981, de 1995, art. 46); (grifei)

XXIX 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 10);

(...)

Art. 662. 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 presumido, não estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, nem integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

Art. 663. Estão isentos do imposto os lucros e dividendos pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, **que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, deduzido do imposto correspondente** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 46). (grifei)

A fim de regulamentar o tema, a IN SRF nº 11/1996 disciplina o seguinte:

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

(...)

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, **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. (grifei)

O art. 48 da IN SRF nº 93/97, vigente à época dos fatos geradores, estabelecia as condições para a distribuição de lucros e dividendos isentos pelas empresas, da seguinte forma:

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: (grifei)

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. (grifei)

No mesmo sentido o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 04/96:

O COORDENADOR GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 147, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 51 da Instrução Normativa nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

I no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, a título de lucros, sem incidência do imposto, o valor correspondente à diferença entre o lucro presumido ou arbitrado e os valores correspondentes ao imposto de renda da pessoa jurídica, inclusive adicional, quando devido, à contribuição social sobre o lucro, à contribuição para a seguridade social COFINS e às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/ PASEP.

II na hipótese do § 2º do art. 51 da IN nº 11, de 1996, a parcela dos lucros e dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto da pessoa jurídica, a ser distribuída também sem a incidência do imposto, será determinada deduzindo-se do lucro líquido do período, após o imposto de renda, o valor determinado na forma do inciso anterior.

Na mesma toada, são também as disposições do art. 238 da IN RFB nº 1.700/2017, atualmente vigente.

(...)

II a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, **desde que a empresa demonstre, com base em 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. (grifei)**

Verifica-se, portanto, que isenção do valor que exceder a base de cálculo do imposto deduzidos todos os impostos, distribuído pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, está condicionada à apuração de lucro efetivo, mediante escrituração contábil feita com observância na lei comercial. No entanto, como observa a decisão recorrida:

8. Da análise dos dispositivos supra, verifica-se que as pessoas jurídicas, tributadas com base no lucro presumido, podem distribuir lucros aos sócios ou acionistas, em regra, sem incidência do imposto de renda, calculados com base no valor que tenha servido de base de cálculo para a apuração do imposto de renda, deduzido de todos os tributos incidentes. Caso tenha apurado lucro contábil em valor superior ao presumido, este também poderá ser distribuído aos sócios, sem a incidência do imposto de renda, desde que a pessoa jurídica demonstre, através de escrituração contábil, feita em observância da lei comercial, o valor excedente.

9. No caso em tela, não existe nos autos a prova de que a pessoa jurídica, da qual a contribuinte integra o quadro societário, possua lucros contábeis em valores superiores ao lucro presumido, respaldado em escrituração contábil em conformidade com a legislação comercial. Por oportuno, observe-se que o sujeito

passivo tem o dever de instruir a impugnação com os documentos em que se fundamenta, ex vi do art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972.

10. Dessa forma, constata-se que a distribuição de lucros em questão, sem a incidência do imposto de renda na pessoa física, está limitada ao lucro presumido apurado, deduzido dos impostos incidentes, observada a participação societária da impugnante, de 25%, cujos valores, extraídos das Declarações do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, bem como sistema Sinal07, seguem consolidadas nas tabelas abaixo:

(...)

Mediante análise dos autos, verifico que está correto o acórdão recorrido, pois não foram apresentados pela recorrente os livros Diário e Razão completos, revestidos das formalidades previstas nos artigos 258 e 259 do RIR/99.

A recorrente apresentou durante o procedimento fiscal escrituração contábil incompleta, pois anexou apenas cópias do razão analítico das contas Lucros Distr. Maria Goretti, Lucros Distr. Maria Socorro e Lucros Acumulados, DRE e balanços patrimoniais (e-fls. 163/238). Em sede de recurso anexa apenas balancetes analíticos de e-fls. 503/539, que não são hábeis a comprovar a existência de escrituração contábil regular.

Veja-se o que prevê o artigo 258 do RIR/1999:

Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 2 486, de 1969, art. 52).

§ 1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (Decreto-Lei nº 2 486, de 1969, art. 52, § 32).

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, no transporte dos totais mensais dos livros auxiliares, para o Diário, deve ser feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados.

§ 3º A pessoa jurídica que empregar escrituração mecanizada poderá substituir o Diário e os livros facultativos ou auxiliares por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente (Decreto-Lei nº 2 486, de 1969, art. 5º, § 19).

§ 4º Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 12, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 52, § 22).

§ 5º Os livros auxiliares, tais como Caixa e Contas-Correntes, que também poderão ser escriturados em fichas, terão dispensada sua autenticação quando as operações a que se reportarem tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados.

§ 6º No caso de substituição do Livro Diário por fichas, a pessoa jurídica adotará livro próprio para inscrição do balanço e demais demonstrações financeiras, o qual será autenticado no órgão de registro competente

Não atendidos os requisitos previstos na legislação tributária para a isenção em relação aos valores distribuídos que excederam o lucro presumido, correta a decisão recorrida em limitar a incidência do imposto de renda pessoa física ao lucro presumido apurado, deduzido dos impostos incidentes, observada a participação societária da recorrente de 25%.

Destarte, também não acolho a alegação de que a aplicação da IN 93/1997, seria incompatível com ditames legais citados em recurso, uma vez que a referida norma encontra-se em consonância com o inciso XXVII do art. 39 e art. 663 do Decreto 3.000/99 cuja redação foi conferida pelo art. 46 da Lei nº 8.981, de 1995.

Conclusão

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes

Voto Vencedor

Wesley Rocha- Redator Designado

Diante do excelente voto lançado pela Relatora e Presidente, de forma respeitosa, divirjo da conclusão.

No que diz no quesito da preliminar a relatora votou pelo seguinte:

(...)

A ausência de exame das razões que embasam a impugnação do lançamento enseja a declaração de nulidade da decisão de primeiro grau, sob pena de supressão de instância e cerceamento de defesa. O julgamento de primeira instância deve apreciar todas as razões suscitadas na impugnação, conforme disposto no artigo 31 do Decreto nº 70.235 de 1972.

Considerando que a decisão de primeira instância inovou quanto aos fundamentos do lançamento e deixou de apreciar a alegação do impugnante que vai de encontro com o fundamento da autoridade fiscal, voto por declarar a nulidade do acórdão recorrido, com retorno dos autos à instância de origem para prolação de nova decisão, com vistas à apreciação de todas as questões suscitadas pela contribuinte em sua impugnação.

Ocorre que, a inovação sobre o critério jurídico mencionado pela relatora no presente caso, proporcionado pela DRJ de origem e que foi parcialmente acatado pela decisão de primeira instância, que poderia fulminar na nulidade da decisão, pode acarretar em prejuízo ao contribuinte, já que o referido teve decisão parcialmente favorável.

Nesse contexto, seria passível dar provimento ao recurso e anular a autuação fiscal, já que o contribuinte defendeu-se daquilo que exatamente lhe foi oportunizado, que era a prova do efetivo pagamento da distribuição de lucros e dividendos, da qual desde primeira instância promovia a sua defesa, conforme sua defesa abaixo transcrita:

“Contesta o critério adotado pela autoridade lançadora, ao considerar como lucros distribuídos apenas os cheques nominais emitidos à impugnante, aduzindo que essa não seria a única forma possível de proceder. Alega que, em momento algum, teria sido questionada a distribuição dos lucros feita pela pessoa jurídica à pessoa física, de modo que a interessada teria sido autuada por ter optado por uma forma diferente da compensação dos cheques”.

Ocorre que, ao anular a decisão de primeira instância o contribuinte poderá ter decisão desfavorável, ao passo que teve *decisum* parcialmente favorável, já que ao ser analisada novamente a questão de piso o recorrente poderá ter indeferida suas alegações, que, inclusive, nesse julgado a relatora entendeu que não foram suficientemente provados os efetivos pagamentos das distribuições de lucros e dividendos, em alusão de não concordância dos pagamentos acatados pelo *juízo a quo*, ou seja, poderá o contribuinte ter em nova decisão nenhum acolhimento de seu pedido, incorrendo, assim, a nova decisão numa possível e verdadeira *reformatio in pejus*, ou ainda uma *reformatio in melius*.

Sobre o tema a brilhante doutrina do Procurador do Estado do Rio Grande do Sul Dr. *Ernesto José Toniolo* assim explica:

(...)

Essa e outras conceituações, excessivamente detalhadas e específicas, aspiram definir o âmbito de incidência do *proibitivo*, e não propriamente o que seria uma *reforma para pior*. Acaba-se por confundir o fenômeno da *reformatio in peius*, com a permissão ou a vedação de sua ocorrência em um determinado ordenamento jurídico. A *reformatio in peius* liga-se, sobretudo, à deterioração na posição jurídica de vantagem (*Besitzstand*), ou seja, ao prejuízo causado ao recorrente, no julgamento da própria impugnação, pela atuação oficiosa do *juízo ad quem*. Já a proibição da *reformatio in peius* (“o proibitivo”) decorre de opções do legislador, orientadas pelos valores constitucionais que informam o processo civil. Daí deriva, também, a delimitação do âmbito de abrangência do proibitivo e o estabelecimento de exceções. (Notas abaixo do autor: TONIOLO, Ernesto José, in “A proibição da *Reformatio in Peius* no Processo Civil. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2016, página 22-23).

Relaciona-se ao problema, ainda, o questionamento acerca da proibição da denominada *reformatio in melius*, situação na qual o *juízo ad quem* defere, em favor do recorrente, vantagens não postuladas em sua impugnação, que estariam, por isso, preclusas, em benefício do recorrido.¹ Daí decorre a frequente afirmação no sentido de que “a

1 Importante ressaltar que o Tribunal Federal Alemão emprega a expressão “*reformatio in peius*” para designar qualquer julgamento do *juízo ad quem* que desborde do pedido contido no recurso. Isso se aplica às decisões que prejudiquem o recorrente, bem como àquelas que, julgando fora do pedido, melhorem a sua situação. Pode se dizer, pois, que nessa visão a proibição da *reformatio in peius*, em sentido amplo, compreenderia também a assim denominada *reformatio in melius* (Ver: KAPSA, Bernhard-Michael. *Das Verbot der reformatio in peius im Zivilprozess*. Berlim: Duncker & Humblot, 1976, p. 20, nota 4). O emprego de uma mesma expressão para designar dois fenômenos semelhantes, porém distintos, parece atentar contra o rigor científico, em nada contribuindo para a compreensão do assunto, razão pela qual merece ser afastada.

reformatio in peius e a *reformatio in melius* seriam duas faces da mesma moeda”.² Embora essa associação seja inevitável, possivelmente quase instintiva, não nos parece de todo dogmaticamente correta. Conforme demonstraremos, as razões que impedem uma piora na situação do recorrente, quando inexistir pedido formulado pela parte adversa, não se limitam ao mandamento *ne eat iudex ultra petita partium* (expressão do princípio dispositivo), reportando-se diretamente à proteção da confiança, dimensão subjetiva do direito fundamental à segurança jurídica. Já a proibição da *reformatio in melius*, ao impedir a concessão *ex officio* de vantagem não postulada no recurso interposto, fundamenta-se muito mais no princípio dispositivo em sentido material (ou princípio da demanda) e nas normas de preclusão, que, em última análise, também remetem à segurança jurídica no (e pelo) processo civil. Essa questão será analisada ao longo da nossa pesquisa. Assim, por exemplo, caso o autor, diante da sentença de (total) improcedência da demanda, na qual se postule reparação por danos materiais e morais, interponha apelação exclusivamente contra o primeiro capítulo (danos materiais), não poderia o tribunal reformar a seu favor também o outro capítulo (danos morais). A questão não envolve o princípio da proteção da confiança do recorrente ” (TONIOLO, Ernesto José, in “A proibição da *Reformatio in Peius* no Processo Civil. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2016, página 22-23- Notas reproduzidas abaixo pela obra citada)

(...)

O Jurista lança a seguinte conclusão:

A proibição da *reformatio in peius* decorre, principalmente, da necessidade de assegurar-se ao recorrente o direito fundamental de proteção da confiança, colocado como dimensão subjetiva da segurança jurídica. A estruturação do processo civil e do sistema recursal sugere a impossibilidade da *reformatio in peius*. A vinculação do juízo recursal ao pedido, a exigência de interesse para recorrer, a necessidade de estabilizar as decisões não impugnadas (preclusão em sentido amplo), dentre outras previsões legais, contribuem indiretamente para a existência e a fixação do âmbito de abrangência do proibitivo. A confiança na impossibilidade de uma *reformatio in peius* assenta-se, principalmente, sobre essas bases, somente podendo ser afastada por expressa disposição legal ou pela existência de valor conflitante de maior prevalência, que justifique o sacrifício deste direito fundamental. Todavia, assim como o juiz não pode iniciar o processo de ofício para reparar lesão a direito indisponível ou fundamental, também não pode o tribunal reformar capítulo irrecorrido do julgado com base nesse pretexto, sob pena de comprometer sua imparcialidade. (TONIOLO, Ernesto José in “A proibição da *reformatio in peius* no processo civil”. Porto Alegre, Livraria do Advogado, página , 2016.

² Também não nos parece adequado o posicionamento de Gerassimos Melissinos, quando afirma que a decisão do juízo recursal que promove a *reformatio in peius* em desfavor do recorrente, resultaria, por via de consequência, em uma *reformatio in melius* para o recorrido. Após sustentar que ambos os proibitivos decorrem diretamente da vinculação do tribunal ao pedido das partes (*ne eat iudex ultra petita partium*), conclui que, ao agravar a situação do recorrente (sem pedido do recorrido), o juízo recursal ofende a proibição da *reformatio in peius* e, ao mesmo tempo, a proibição da *reformatio in melius*. Isso porque, ao melhorar a situação do recorrido, sem que ele tenha interposto recurso (principal ou adesivo), o juízo recursal estaria julgando a seu favor sem o corresponde pedido (ver MELISSINOS, Gerassimos. *Die Bindung des Gerichts an die Parteianträge nach § 308, I, ZPO. ‘Ne eat iudex ultra petita partium’*. Berlim: Duncker&Humblot, 1981, pp. 168-169). A *reformatio in peius* deve ser compreendida objetivamente e não sob o ponto de vista das partes. O fenômeno descreve situação específica na qual ocorre uma inversão entre a finalidade da interposição do recurso (de beneficiar o recorrente) e o resultado obtido (prejuízo). A denominada *reformatio in melius* nenhuma relação possui com isso, embora possa significar ofensa ao princípio dispositivo, ao princípio da congruência, ao efeito devolutivo do recurso, à segurança jurídica e ao contraditório (e, portanto, ao devido processo legal).

Assim, como já dito, ao anularmos o Acórdão de primeira instância, estaríamos promovendo a modificação do objeto principal da decisão recorrida em desfavor do contribuinte, da qual não teve oportunidade de se manifestar sobre capítulo que não foi objeto da decisão de piso, qual seja: questionamento sobre a efetiva distribuição dos lucros e dividendos, mas sim do capítulo dos valores excedentes na distribuição desses recursos (esse segundo critério adotado pela decisão de piso e não pela fiscalização). Patente estaria a alteração do critério jurídico adotado pela fiscalização e pela decisão de primeira instância, mas que o recorrente não teria tido oportunidade de se defender em sede recursal, uma vez que conteúdos diferentes teriam ofertados para realizar sua defesa.

Portanto, entendemos que não seria o caso de nulidade do presente Acórdão de julgamento da DRJ de origem, mas sim de julgamento da decisão de mérito.

Quanto ao mérito, seguindo a tese vencedora, entendemos que as comprovações de distribuição de lucro foram efetivadas, conforme anexado da documentação contábil da empresa que realizou a operação do pagamento dos lucros, e não houve acusação de distribuição irregular de lucro e dividendos, mas sim do efetivo pagamento, conforme relatório de verificação de e-fls. 377/379, que parcialmente foi acatado pela decisão de piso.

Neste item, a fiscalização não lançou o crédito fiscal em razão dos valores excedentes, mas sim pela não comprovação efetiva da distribuição de lucros e dividendos. Ainda, a contabilidade da empresa em questão não teria sido rejeitada ou desconsiderada pelo fisco, o que acarreta em dificuldade de rejeição na análise probatória.

Exemplo do aqui exposto é que na e-fl. 19 a contribuinte foi intimada a apresentar todos os comprovantes de rendimentos auferidos, mas não para apresentar sobre os requisitos da distribuição de lucros e dividendos ou seus critérios de divisão, da qual foi realizado essa análise pela decisão de piso (inovando na acusação fiscal). Com isso não teve a contribuinte oportunidade para apresentar as provas necessárias, apesar de ter indicado parte da contabilidade da empresa que distribuiu os lucros e dividendos supostamente isentos.

Assim, não há falar em limites da distribuição dos lucros, e sim das comprovações completa dos efetivos pagamentos, conforme a vasta documentação acostada aos autos, onde se comprova a distribuição dos lucros proporcionados ao recorrente, das e-fls. 123 e seguintes.

Com isso, pode-se concluir que houve a comprovação da respectiva distribuição de lucros à recorrente. Portanto, não caberia falar em limites da distribuição conforme a inovação da decisão de primeira instância, mas tão somente nas efetivas comprovações dos valores pagos à recorrente..

Com isso, o recurso do recorrente enfrentou a comprovação de limites excedentes da distribuição do lucro e dividendos deixando de enfrentar a matéria de lançamento, em razão de alteração do critério jurídico da decisão de piso, onde entendemos que não poderia anular a decisão de primeira instância em razão da *reformatio in pejus*, mas dar provimento ao recurso para acatar as alegações das comprovações realizadas pela recorrente nos autos, e que parcialmente já teria sido acolhida em sede de primeira instância.

Assim, quanto ao conteúdo da efetiva comprovação da distribuição dos lucros e dividendos, entendemos que deve ser DADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do Contribuinte, cancelando-se o saldo remanescente da atuação quanto à matéria discutida no recurso sobre as distribuições dos lucros e dividendos.

(assinatura digital)

Wesley Rocha
Redator Designado