



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

Processo nº 10166.723403/2014-03
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-005.298 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de maio de 2016
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente EUGENIO CESAR ALVES LACERDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010

PERDÃO DE DÍVIDA. AUSÊNCIA DE VÍNCULO COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO TRIBUTAÇÃO.

O perdão de dívida do sócio junto à empresa, sem vínculo atestado com prestação de serviços, mesmo que viabilizado por operações irregulares não enseja a tributação pelo imposto de renda, tendo em vista o inciso I do art. 55 do RIR/99, bem como o entendimento esposado pela administração tributária.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MÚTUO NÃO COMPROVADO. CONTA CORRENTE COM A PESSOA JURÍDICA

Não se consubstanciam em efetivos empréstimos, mas sim em omissão de rendimentos, pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas aos sócios, quando amparados em contratos de conta-corrente sem previsão de encargos e com estipulação apenas formal do prazo de devolução dos valores.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. SIMULAÇÃO.

O descompasso da escrituração e dos contratos de mútuo formalizados, com as provas carreadas nos autos, evidencia a intenção de dissimular o pagamento de rendimentos às pessoas físicas dos sócios, apta a respaldar a qualificação da multa de ofício.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo do lançamento o montante de R\$8.004.000,00, relacionado com o levantamento R2 e atinente à competência julho de 2009. Ausente, justificadamente, o conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente

Ronnie Soares Anderson - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Malagoli da Silva, Marcelo Oliveira, Natanael Vieira dos Santos e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG) - DRJ/BHE, que julgou procedente Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 6.473.763,97 relativo aos anos-calendário 2009 e 2010, tendo em vista a apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica (fls. 2/25).

A fiscalização apurou que a Construtora Artec S/A. (doravante Artec) adotou forma para remunerar indiretamente seus sócios ao aumentar o capital da empresa mediante avaliação da marca da Artec e, posteriormente, reduzir esse capital e redirecioná-lo a seus sócios, via liquidação de dívida.

Nesse sentido, aponta inconsistências e arbitrariedade no laudo de avaliação da marca, ilegalidade no processo de utilização das reservas de reavaliação para fins de aumento de capital, o qual não seria excessivo em relação à atividade da empresa, face ao endividamento desta. Constatou também ter a empresa acordado mútuos simulados para fins de efetuar pagamentos aos sócios.

Conclui, por conseguinte, ter a pessoa física recebido rendimentos de pessoa jurídica, não informados em declaração de ajuste.

Em sua impugnação (fls. 748/779), o contribuinte trouxe diversas alegações, bem descritas pela instância *a quo*, em relatório que se reproduz no essencial:

Esclarece que a Construtora Artec S/A contratou, em meados de 2007, empresa de consultoria renomada no mercado para efetuar a avaliação de sua marca, devidamente registrada no INPI sob o nº 900559918. A conclusão dos trabalhos se deu em 1º de novembro de 2007, com a elaboração do respectivo laudo de avaliação. Em 12 de março de 2008, por meio da 54ª alteração do contrato social da empresa, elevou-se o capital social na exata medida da reserva de reavaliação, distribuindo-o de acordo com a participação de cada sócio no capital.

Salienta que diferente do que alegou a autoridade fiscal, não houve qualquer simulação ou fraude por parte do impugnante quando do aumento e da redução de capital, porquanto todas as operações foram devidamente registradas na contabilidade da ARTEC em harmonia com os ditames legais.

Esclarece que o aumento do capital social da empresa foi motivado principalmente pela expectativa de rentabilidade futura, reflexo da receita líquida projetada pela empresa especialista quando contratada para a avaliação da marca. Salienta que por ter como principal cliente o Estado era salutar que a vista da expectativa de aumento das receitas no futuro, tenha um capital social para fazer investimentos necessários, além do que é comum que os editais de licitação requeiram capital expressivo para que a empresa possa participar dos certames.

Após cerca de um ano e meio do aumento do capital social, verificando a ARTEC não ser necessária, para a consecução do seu objeto social, a excessiva quantia de capital, resolve diminuí-los, devolvendo aos sócios parte do investimento.

Afirma que não houve pagamento aos sócios após a redução de capital. Houve compensação parcial com dívidas relativas a contrato de mutuo que o autuado havia feito com a ARTEC e desta forma não poderia haver pagamento de remuneração de modo disfarçado.

Esclarece que em 2002, houve um aumento do capital social da empresa, da ordem de R\$10.000.000,00 para R\$20.000.000,00 conforme DIPJ 2003. Esse acréscimo foi registrado na DIPJ erroneamente, contra o item 15 “clientes” da ficha 38A, quando deveria ter sido lançado no item 16 “créditos com pessoas ligadas”.

O motivo dessa contrapartida está no fato de que o capital foi integralizado com notas promissórias emitidas pelos sócios da empresa. Dessa forma, na contabilidade da empresa, foi feito um crédito a “capital social subscrito” e um débito a “títulos a receber – LP”.

Informa que não possui mais disponível a contabilidade anterior ao ano de 2005. Informa também que a empresa realizava diversos empréstimos aos sócios, que eram reconhecidos na conta contábil “conta corrente financeira”, no ativo circulante.

Portanto, a empresa detinha dois tipos de títulos contra os sócios: as notas promissórias, registradas na conta “títulos a receber – LP”, e os mútuos, lançados na conta “conta corrente financeira”.

Quando a ARTEC efetuou a redução do capital social, lançou débito na conta “capital subscrito” e a crédito nas contas “títulos a receber – LP” e conta corrente financeira.

A redução do capital social não resultou em saída de numerário, bens do imobilizado ou crédito contra terceiros, mas recebíveis da empresa contra os sócios, compensando-se as obrigações nos termos do art. 368 do Código Civil.

Sobre o laudo assevera que foi adotado outra metodologia: o método da renda, mediante a aplicação do conceito de alívio de royalties, o qual não perpassa pela análise dos elementos indicados pelo fiscal, estendo-se em considerações diversas sobre o tema., e conclui que o laudo de avaliação deve ser considerado como instrumento legítimo a amparar o aumento de capital, pelo que as alegações do fiscal são vazias e desprovidas de quaisquer provas.

Salienta que a lei não apresenta qualquer requisito formal para que os sócios estejam autorizados a reduzir o capital social da empresa. A análise da demasiada quantia de capital investido na sociedade perpassa necessariamente pela constatação de que os ativos são mais que suficientes para fazer frente ao cumprimento das obrigações com terceiros (passivo) e com os sócios (patrimônio líquido). Tal percepção é subjetiva e somente após a redução do capital da sociedade é que o desempenho da sociedade ira demonstrar se o capital era excessivo ou não.

Alega que a autoridade fiscal parte da equivocada premissa de que o singelo exame do passivo da empresa ou de suas despesas é suficiente para constatar a necessidade de financiamento da sociedade por capital próprio e assevera que somente um estudo mais preciso das demonstrações da empresa revelará se a retirada do capital foi prejudicial aos negócios ou não.

Transcreve a evolução do grau de endividamento da empresa para mostrar que houve uma significativa diminuição da presença de capitais de terceiros no financiamento dos ativos, tendo a empresa deixado de depender de capital externo, passando a ser financiada pelo capital próprio. Tal fato reflete a acertada decisão dos sócios ao reduzir o capital social da empresa.

Salienta além disso que a fiscalização ao analisar os empréstimos fez menção apenas aos lançamentos de créditos na conta “empréstimos” sem levar em consideração que, no mesmo período, a empresa veio amortizando esses empréstimos.

Sobre a obrigatoriedade da realização da reserva de reavaliação apontada pelo fiscal a fim de que possa ser usada para aumentar o capital social, salienta que embora a norma contábil tenha vedado, a época, a capitalização da reserva de reavaliação não realizada, a legislação fiscal, por outro lado, não o faz, ao contrário, admite a prática.

Cita o art. 435 do Regulamento do Imposto de Renda salientando que a norma admite duas hipóteses de tributação da reserva de reavaliação: quando for usada para aumentar o capital social ou na medida em que for realizada. É equivalente dizer que a norma, ao diferenciar o aumento do capital social com a realização periódica, não os distingue por acaso, mas permite ao contribuinte usar da reserva para capitalizar a empresa ou simplesmente mantê-la no patrimônio líquido, hipótese em que a tributação se dará paulatinamente, quando da realização.

Posteriormente a lei 9.959/00 encerrou a tributação quando do aumento de capital pela utilização de reserva de reavaliação, limitando-a ao momento da realização do bem. Cita, com o fito de respaldar seu entendimento, decisão administrativa.

Alega que o preenchimento das DIRPF pelos sócios foi feito de maneira incorreta pois o capital social sempre esteve totalmente integralizado. A integralização foi feita por meio de notas promissórias, não havendo que se falar em capital social a integralizar.

Aduz que por outro lado, se considera que o capital não estivesse integralizado, ao reduzir o capital social, haveria uma reversão do lançamento de subscrição, de modo que o lançamento seria débito de capital subscrito a crédito de capital a integralizar, denunciando, portanto, que não haveria a saída de qualquer valor da empresa, o que demonstra a ausência de base de cálculo para a cobrança de imposto de renda pessoa física.

Entende que grande parte do débito estaria decaído pois os valores referentes a devolução do capital social da empresa foram disponibilizados antes da própria redução.

No tocante aos contratos de mútuos afirma que o art. 221 do Código Civil não tem o escopo de comprovar a regularidade dos empréstimos perante terceiros, mas sim o de vincular terceiros, o que não é o caso dos autos.

Afirma também que não são imprescindíveis a cobrança de juros para a existência de contrato de mútuo, em que os empréstimos foram celebrados entre a sociedade e seus sócios, sem que houvesse quaisquer interesses econômicos.

Sustenta que a perpetuação dos mútuos por um período de tempo não é suficiente a afastar a caracterização dos empréstimos, pois, como se vê pelos documentos acostados aos autos, as partes celebraram os contratos, os quais foram devidamente contabilizados pela empresa, e diversamente do que sustenta o fiscal, houve quitação de parte da dívida com a retirada do capital da empresa pelos sócios (redução do capital).

Salienta, ao final, que mesmo que não tenha sido pago o empréstimo, o direito a ele relativo, está registrado no ativo da empresa e assim deve ser considerado pela fiscalização.

Pede ao final,

-Que seja reconhecida a legitimidade das operações de aumento e de redução de capital e, via de consequência, que seja declarada a inexistência de remuneração indireta aos sócios decorrente dessas operações;

-Que seja afastada a existência de remuneração indireta dos sócios resultante de simulação de mútuos;

-Caso não acolhida a tese da redução do capital social, que, ao menos, seja reconhecida a decadência do lançamento baseado em pagamentos anteriores ao quinquênio da notificação; e,

-Quanto menos, que seja cancelada a aplicação da multa agravada no percentual de 150%, tendo em vista que não houve qualquer conduta ilícita por parte do impugnante.

A exigência foi mantida no julgamento de primeiro grau (fls. 1582/1599), ensejando a interposição de recurso voluntário em 23/4/2015 (fls. 1607/1645), o qual repisou, em linhas gerais, os termos da impugnação.

Os questionamentos específicos referentes à decisão contestada serão examinados no voto em sequência.

Registre-se que a contribuinte postulou, em tribuna, bem como em petição protocolizada em 10/5/2016, antevéspera da sessão de julgamento, fosse realizada a vinculação dos autos ao processo 10166.724040/2013-34 conforme art. 6º, § 1º, inciso III e § 5º, demanda a qual não foi acatada por tratar-se, nos termos do *caput* daquele artigo, em procedimento de natureza facultativa, e por considerar-se o processo pronto para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Do aumento de capital com base em reavaliação de marca, e de sua posterior redução.

A fiscalização verificou o pagamento de remunerações indiretas aos sócios da Artec mediante utilização de aumento seguido de redução do capital social (retirada ilegal de capital).

O aumento do capital social foi baseado em laudo datado de 1º/11/2007 (fls. 449/490). A empresa teve sua marca avaliada em aproximadamente R\$ 23.000.000,00, valor que foi contabilizado como Reservas de Reavaliação ainda em novembro de 2007.

Segundo o contribuinte, o laudo foi efetuado com base no método "alívio de royalty", o qual, através de projeções da receita futura da empresa, descontadas a valor a presente, calcula como um percentual dessa receita o valor atribuível à marca. Acrescenta que nos anos 2008 e 2010 a receita projetada no laudo se aproximou bastante da realmente alcançada, o que indicaria a sua qualidade.

Por sua vez, a fiscalização frisou que as receitas líquidas de 2005 foram, sem justificativa, superestimadas para fins de realizar a projeção efetuada. Aduz também que sendo o principal cliente da empresa o Estado, que contrata por meio de licitações, não faz sentido a utilização do método "alívio de royalty", o qual pressupõe que a valorização da marca decorre principalmente dos benefícios que a sua aquisição traz para potenciais adquirentes.

Muito embora as razões da autoridade lançadora levantem suspeita no sentido de que o laudo tenha, efetivamente, superestimado o valor da marca tal como calculado no documento, não há argumentos suficientes para a sua consideração como inidôneo, ao menos de plano. Houvesse trazido a fiscalização dados que permitissem esclarecer qual é o processo usual para empresas contratantes com o serviço público, para fins de mensuração do valor da marca, e ressaltada a desconformidade do procedimento da Artec com essa realidade, talvez se pudesse chegar a tal conclusão.

A contabilização do valor em questão a crédito de conta do patrimônio líquido como Reserva de Avaliação aconteceu em 1º/11/2007, e pautou-se no § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A.), com a redação vigente antes da vigência da Lei nº 11.638/07:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

(...)

§ 3º Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do artigo 8º, aprovado pela assembléia-geral.

De sua parte, a alínea "a" do § 1º do art. 35 do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79 (reproduzido no art. 435 do Decreto nº 3.000/99, RIR/99), previa a possibilidade de ser a reserva de reavaliação utilizada para aumento de capital, nos seguintes termos:

Art. 35 - A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

§ 1º - O valor da reserva será computado na determinação do lucro real:

a) no período-base em que a reserva for utilizada para aumento do capital social, no montante capitalizado;

b) em cada período-base, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:

(...)

Tal possibilidade era questionada pela doutrina contábil, tendo sido, inclusive, exarada a Resolução CFC nº 1.004/04, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou a “NBC T 19.6 - Reavaliação de Ativos”, dispondo que a reserva de reavaliação não podia ser utilizada para aumento de capital, enquanto não realizada.

Não obstante, tal hipótese restou inviabilizada quando do advento da Lei nº 11.638/07, que entrou em vigor em 1º/1/2008, alterando uma série de dispositivos da Lei das S.A. relativos a regras contábeis, dentre eles o supra transcrito art. 182, o qual se reproduz com a novel redação conferida, bem como as subseqüentes:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

(...)

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5º do art. 177, inciso I do caput do art. 183 e § 3º do art. 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado. (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas

pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Em simultâneo, o art. 6º da Lei nº 11.638/07 estabeleceu:

Art. 6º Os saldos existentes nas reservas de reavaliação deverão ser mantidos até a sua efetiva realização ou estornados até o final do exercício social em que esta Lei entrar em vigor.

No caso concreto, exsurge hialina a afronta direta a essa regra, pois as únicas possibilidades contempladas pela legislação para a destinação das reservas de reavaliação constantes no patrimônio eram o seu estorno até 31/12/2008 ou manutenção até a sua completa realização, enquanto que a Artec, na 54ª alteração contratual (fls. 75/78), deliberou em aumentar o capital social "em face da utilização de reserva de reavaliação constante do Balanço Patrimonial encerrado em 31/12/2007".

Tal irregular proceder levou o capital social da empresa de R\$ 20 milhões para R\$ 43.179.000,00 milhões, sendo realizados em 12/3/2008 lançamentos a débito de reservas de reavaliação e a crédito de conta de capital subscrito dos sócios, sendo R\$ 9.271.600,00 (40% do total) em favor do contribuinte (fl. 655).

Posteriormente, conforme ata de reunião publicada no dia 2/4/2009 (57ª alteração contratual, fls. 89/95), decidiram os sócios reduzir o capital social em cerca de R\$ 20 milhões, mediante compensação, fundamentalmente, de títulos e créditos em conta-corrente, tocando ao recorrente cerca de 8 milhões de reais, tendo sido alegado em recurso que tal redução se deu face ao excesso de capital em relação ao objeto da sociedade (art. 1.082 do Código Civil, c/c o art. 173 da Lei das S.A.).

Nesse ponto, creio que a fiscalização não logrou sucesso em comprovar a inexistência de excesso de capital aplicado à atividade da empresa, pois, efetivamente, as normas de regência não delimitaram claramente como se verificaria, na prática, tal excesso de capital. A mera presença de endividamento substancial, apontada no relatório fiscal, não se traduz empecilho a obstar, isoladamente, eventual redução de capital.

Chama a atenção, contudo, que o montante da redução equivalha à cifra que resultou da reavaliação dos ativos da empresa. De fato, não houvesse ocorrido tal reavaliação, restaria inviabilizada a redução patrimonial, dado que o patrimônio da empresa era antes de 20 milhões. Em suma, estar-se-ia diante da redução de 20 milhões de um capital social nesse mesmo valor.

Diante disso, tem-se que a reavaliação de ativos, a sua capitalização indevida e a posterior redução do capital social são eventos em sequência umbilicalmente conectados, ao

contrário do que parece considerar o contribuinte, pois cada evento tem como etapa imprescindível o seu antecedente.

Por sua vez, a redução de capital não se deu com o pagamento de valores em espécie aos sócios, mas sim via quitação de passivos que eles tinham para com a empresa.

Conforme narrativa do autuado, em 2002 houve aumento do capital social da empresa de 10 para 20 milhões de reais, registrado na DIPJ 2003, o qual foi integralizado com notas promissórias de emissão dos sócios, via lançamento a crédito em "capital social subscrito" e débito em "títulos a receber", o que estaria comprovado pelo saldo dessa conta, que mantém o valor de R\$ 10 milhões referentes à essa contrapartida do aumento do capital social.

Porém, há uma série de incongruências em tal exposição dos fatos.

Não são apresentados os registros contábeis de 2002, o que, independentemente do motivo, traz sérias dúvidas quanto ao argumento de que os R\$ 10 milhões registrados como títulos a receber tenham origem em contrapartida de aumento de capital social.

Além disso, o próprio recorrente admite que a DIPJ 2003 não registra crédito nesse valor contra pessoas ligadas, mas sim contra clientes, o que teria sido erro no seu preenchimento (fls. 871/872). Vale anotar que o citado equívoco continuou nos anos posteriores, como atestam as DIPJ 2005 (fl. 948) e DIPJ 2007 (fl. 978). Apenas na DIPJ 2009 o valor da conta clientes aparece zerado (fl. 1002), mas assim também se apresenta a conta crédito com pessoas ligadas, do que se conclui, em princípio, que os valores anteriormente lançados na conta clientes não tem correspondência com as indigitadas notas promissórias, pois senão teriam sido, ainda que tardiamente, revertidas para aquela conta de pessoas ligadas.

Também não se pode concluir, sem exame da escrituração, que o capital subscrito tenha sido efetivamente integralizado; pelo contrário, as DIRPF dos três sócios da Artec relativas ao período de 2007 a 2010 trazem a informação de que o capital sequer tinha sido integralizado totalmente até então. Perfeitamente possível, assim, que sequer os R\$ 20 milhões subscritos antes da malfadada reavaliação tivesse sido integralizados, o que reforça a dúvida quanto à redução de capital ulteriormente realizada.

Nesse diapasão, não há como dissentir da decisão contestada de que o saldo da conta títulos a receber, constante do balanço de 2005 e seguintes, não comprova que aqueles títulos foram emitidos para a integralização do capital. E isso é fundamental, pois o art. 1.084 do Código Civil, ao tratar da matéria "Do Aumento e da Redução do Capital", assevera que a redução poderá ser feita "dispensando-se as prestações ainda devidas, com diminuição proporcional,..., do valor das quotas".

Em outras palavras, não são quaisquer prestações que podem ser dispensadas como compensação pela redução de capital, mas tão somente àquelas correlacionadas às quotas integralizadas ou a integralizar, a teor do art. 1.081 do Código Civil. No mesmo sentido, tem-se as prescrições atinentes às sociedades do gênero da Artec, contidas nos arts. 173 e 174 da Lei das S.A., o qual prevê "a redução do capital social com restituição aos acionistas de parte do valor das ações, ou pela diminuição do valor destas, quando não integralizadas, à importância das entradas".

E, ainda que se aceite como facultada a integralização do capital subscrito com notas promissórias, forte no inciso III do art. 997 do Código Civil, c/c o art. 7º da Lei nº

6.404/76, não há notícia de sua existência documentada nos autos, sendo que hipotética emissão, sem prazo para quitação, não se traduz em efetiva integralização de valor, dado que sua negociação com terceiros, e consequente valoração como título de crédito no mercado, restaria prejudicada.

Com efeito, não é possível correlacionar, de modo confiável, os títulos compensados com a redução do capital social, às aventadas notas promissórias que teriam dado suporte à parte da integralização da empresa, em 2002. Os documentos contábeis e fiscais carreados pelo contribuinte não atestam a sua versão dos fatos, sendo incoerentes e permeados de equívocos, consoante ele próprio admite, sucessivamente.

Em suma, o que se verifica de modo concreto é que foi dado a baixa em uma conta de ativo da empresa denominada títulos a receber, ou seja quitada uma dívida do sócio para com a pessoa jurídica, em contrapartida da conta de patrimônio capital subscrito.

Só que, como relatado, tal conta de capital estava literalmente "inflada" por intermédio de flagrantemente ilegal capitalização de reservas de reavaliação. De sua parte, dos mencionados títulos a receber não se tem conta de sua existência documental, não se prestando a escrituração e DIPJs juntadas para esclarecer sua origem.

Assim, queda sem suporte fático a operação de compensação realizada pela empresa, pois o suposto crédito que daria lastro para tanto é sobejamente inexistente, dado, reitere-se, a desconformidade da capitalização da reserva de reavaliação com o ordenamento jurídico.

Diante desses fatos, a fiscalização concluiu que "mediante a utilização de um processo arbitrário, recheado de vícios e ilegalidades, que se iniciou com a avaliação distorcida da marca da empresa e culminou com o direcionamento de verbas aos seus sócios; houve o pagamento de remunerações indiretas aos seguintes sócios da empresa: Mauro César Alves Lacerda, Eugênio César Alves Lacerda e Paulo César Nogueira Lacerda".

Ademais, continua, como "tais verbas não foram pagas em conformidade com a legislação, têm natureza salarial, incorporam a remuneração dos trabalhadores para todos os efeitos legais e são consideradas bases de cálculo de tributos".

Todavia, e a despeito das considerações mais acima tecidas, tais conclusões não possuem respaldo nas provas do processo.

O que se constatou, como acima exposto, é a existência de uma remissão de dívida de origem não comprovada, ao menos de maneira satisfatória, pelo contribuinte.

Pagamento não houve então, mas sim a liquidação de um passivo que o recorrente tinha para com a empresa. Em outras palavras, pode-se dizer que houve um crédito indevido, dado que sem respaldo legal, liquidando dívida do referido com a pessoa jurídica, débito esse de origem, repito, indeterminada.

Veja-se que tal dívida, alocada na conta "títulos a receber" ao longo dos anos, não apresentou valor variável no período, o que poderia indicar, sendo o caso, sua vinculação com a retribuição por serviços prestados à empresa.

A conclusão da fiscalização acaba por se consubstanciar em verdadeiro "salto" argumentativo, ao entender que se o montante relativo à reavaliação das reservas foi creditado em conta passivo da empresa com o recorrente, isso representaria remuneração indireta, de "natureza salarial".

Ora, não há qualquer habitualidade naquele creditamento, o qual se deu como evento isolado, acontecido em julho de 2009, sem liame aferível com prestação de serviços. Na verdade, não ocorreu pagamento tal como suscitado pela autoridade lançadora, e sim perdão de dívida.

Na espécie, então, aplicável o entendimento constante na Solução de Consulta nº 70/2013, cuja ementa transcreve-se:

RENDIMENTOS ORIUNDOS DE PERDÃO OU CANCELAMENTO DE DÍVIDA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. O perdão ou cancelamento de dívida somente terá repercussão tributária para o beneficiário se corresponder à contraprestação de serviços ao credor.

Tal entendimento, vinculativo no âmbito da Receita Federal do Brasil por força do art. 9º da IN RFB nº 1.396/2013, com a redação dada pela IN RFB nº 1.424/2013, tem seu supedâneo em interpretação a *contrario sensu* do disposto no inciso I do art. 55 do RIR/99:

Art.55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, §2º, inciso IV, e 70, §3º, inciso I):

I - as importâncias com que for beneficiado o devedor, nos casos de perdão ou cancelamento de dívida em troca de serviços prestados;

(...)

Nesses termos, considerando não estar o perdão de dívida em evidência caracterizado como retribuição por serviços prestados, bem como o entendimento da própria administração tributária a respeito do assunto, acima resumido, deve ser dado provimento ao contribuinte para que seja excluído do auto de infração o valor correspondente ao levantamento R2 (fl. 636), qual seja, os R\$ 8.004.000,00 atinentes à competência julho de 2009.

Dos mútuos.

O contribuinte firmou uma série de contratos de "conta corrente financeira" com a Artec, mediante os quais esta emprestava quantias variáveis aos sócios a título de reforço de capital de giro, sob o compromisso de devolução do débito constituído em 90 dias, sem cobrança de juros.

Contratos da espécie vinham sendo acordados ao menos desde 2007, de acordo com os documentos acostados aos autos (fls. 501/580). Também foi juntado o Razão Analítico referente à conta em que eram lançados tais empréstimos, sendo que os históricos dos registros associados ao autuado são identificáveis por neles constarem as iniciais de seu nome, E.C.A.L (fls. 1391/1427).

O Código Civil traz as seguintes disposições sobre o mútuo:

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

(...)

Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual.

Note-se que a obrigatoriedade de restituição do valor e a temporalidade são requisitos básicos para enquadramento do empréstimo como mútuo, sob pena de configurar-se doação ou pagamento por causa diversa que não a estipulada no acordo de vontades.

No caso concreto, os contratos de mútuo, apresentados em parte, e redigidos todos segundo o mesmo padrão, prevêm a restituição das quantias entregues em 90 dias. Todavia, a simples verificação do livro razão revela que tais cláusulas eram sistematicamente descumpridas, não sendo possível associar os lançamentos denominados como amortização de empréstimo aos valores anteriormente disponibilizados.

Igualmente causa espécie a inexistência de cláusula dispondo sobre a cobrança de juros, situação a qual, ainda que não vedada normativamente, se distancia da presunção legal acima transcrita segundo a qual no empréstimo destinado a fins econômicos são devidos juros. Vale transcrever, por oportuno, as prescrições do § 2º do art. 621 do RIR/99:

Art.621. O adiantamento de rendimentos correspondentes a determinado mês não estará sujeito à retenção, desde que os rendimentos sejam integralmente pagos no próprio mês a que se referirem, momento em que serão efetuados o cálculo e a retenção do imposto sobre o total dos rendimentos pagos no mês.

(...)

§2º-Para efeito de incidência do imposto, serão considerados adiantamentos quaisquer valores fornecidos ao beneficiário, pessoa física, mesmo a título de empréstimo, quando não haja previsão, cumulativa, de cobrança de encargos financeiros, forma e prazo de pagamento.

Além disso, tais contratos foram assinados unicamente pelo contribuinte e demais sócios, alternando-se na qualidade de "Mutuante/Mutuário", reciprocamente, e não transcritos em registro público, do que decorre que não operam efeitos, por si sós, perante a Receita Federal do Brasil, a teor do art. 221 do Código Civil.

Tendo em vista essas constatações, exsurge a precariedade dos contratos em foco para fins de comprovação da efetividade dos mútuos a que se referem.

A própria devolução dos valores discriminados pela fiscalização como tendo sido emprestados ao contribuinte, que poderia trazer luz à questão da temporalidade que resta em aberta dos termos dos contratos, não é comprovada. Como apenas um dos vários exemplos possíveis, veja-se que após o creditamento de R\$ 150.000,00 em favor do contribuinte em 10/8/2009 (fl. 1416), não consta, ao menos até o final de 2011, a amortização prevista, nos

documentos apresentados, para acontecer em 90 dias, a qual resta, assim, como mera formalidade do contrato, e não como representativa de seu real conteúdo fático-jurídico.

Noutro giro, os mútuos eventualmente tidos como pagos mediante a redução de capital acontecida em 1º/7/2009 não podem ser considerados como quitados, face à já destacada irregularidade dessa operação.

Não logrou, assim, o contribuinte comprovar que os valores percebidos eram decorrentes de empréstimo contraído junto à pessoa jurídica da qual é sócio. Tais montantes, não declarados em sua Declaração de Ajuste Anual, traduzem-se conseqüentemente em omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, a teor do art. 43 do Código Tributário Nacional, do art. 3º, §§ 1º e 4º da Lei nº 7.713/88, e do art. 74 da Lei nº 8.383/91.

Conseqüentemente, escorreita a conclusão da autoridade lançadora de que tais quantias correspondem a pagamentos de remunerações aos seus sócios, face à sua habitualidade.

No que tange à qualificação, importa frisar ter ficado evidenciado que os denominados contratos de conta-corrente financeira dissimularam, na realidade, pagamento de rendimentos aos sócios da pessoa jurídica. Ditos contratos tiveram execução apenas formal, não material, discrepando os efeitos práticos constatados, do pactuado.

Note-se que o contribuinte, na condição de sócio da pessoa jurídica, teve toda a oportunidade e possibilidade de ter juntado documentação demonstrando a efetividade dos alegados mútuos, correlacionando os valores a ele pagos a título de empréstimo (fls. 329/332) a contratos específicos, e estabelecido o vínculo de cada um deles com a respectiva amortização, de acordo com a previsão estipulada contratualmente.

O lançamento reiterado de tais créditos em favor do autuado em conta-corrente contábil, por seu turno, reforça o entendimento da fiscalização no sentido de tratar-se de conduta deliberada voltada para acobertar o pagamento de rendimentos aos sócios.

Diante disso, e cambiando posicionamento por mim antes adotado no Acórdão nº 2802-003286 (j. 20/1/2015), tenho que a multa qualificada está em consonância com o arcabouço probatório constantes dos autos, devendo ser mantida, no particular.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para fins de excluir da base de cálculo da inflação o montante de R\$ 8.004.000,00, relacionado com o levantamento R2 e atinente à competência julho de 2009.

Ronnie Soares Anderson.