



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

Processo nº 10166.723406/2014-39
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-005.801 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2017
Matéria Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Recorrente PAULO CESAR NOGUEIRA LACERDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010

REDUÇÃO DE CAPITAL. CONTRAPARTIDA REDUÇÃO DE DÍVIDA DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INEXISTÊNCIA DE REMUNERAÇÃO INDIRETA.

A redução de dívidas contabilizadas de origem não comprovada, do sócio perante a empresa, a título de contrapartida de redução de capital social, não se configura, por si só, em remuneração indireta que enseje a incidência do imposto de renda pessoa física.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e dar-lhe provimento parcial no sentido de excluir da base de cálculo do lançamento o montante de R\$ 4.002.000,00, relacionado com o levantamento R2 e atinente à competência julho de 2009.

(assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo - Presidente

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Theodoro Vicente Agostinho, Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci e Bianca Felicia Rothschild.

Relatório

Conforme relatório da decisão recorrida, trata o presente processo de impugnação à exigência formalizada através de Auto de Infração, resultante de procedimento de revisão de declaração de ajuste do exercícios 2010 e 2011, anos-calendário 2009 e 2010, por meio da qual se exige o crédito tributário de R\$ 3.489.448,04.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração o lançamento decorreu da constatação de que foram omitidos rendimentos recebidos de pessoa jurídica no valor de R\$4.431.000,00 conforme Relatório Fiscal anexo.

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, 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, tivesse 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-lo, 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 adotada 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, como se verá adiante.

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.

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.

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, caso se considere 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 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 decisão da autoridade de primeira instância julgou improcedente a impugnação da Recorrente, cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
- IRPF*

Ano-calendário: 2009

REMUNERAÇÃO INDIRETA. PAGAMENTOS EFETUADOS PELA PESSOA JURÍDICA EM BENEFÍCIO DO SÓCIO. Ficam sujeitos à incidência do imposto de renda pessoa física os valores de remuneração indireta pagos ou creditados a sócio ou acionista de pessoa jurídica. O lançamento é efetuado de ofício quando o contribuinte deixa de informar rendimentos em sua Declaração de Ajuste Anual, implicando redução do imposto a pagar ou devido.

LAUDO DE AVALIAÇÃO DE MARCA. INCONSISTÊNCIA. IRREGULARIDADE NO AUMENTO E REDUÇÃO DE CAPITAL. Uma vez constatado que o laudo de avaliação da marca da empresa que fundamentou o aumento de capital padece de inconsistências e irregularidades, tal fato constitui um forte indício de que a operação de aumento e redução do capital da empresa, teve, como objetivo, ocultar do Fisco os ganhos patrimoniais proporcionados aos sócios.

UTILIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO PARA AUMENTO DO CAPITAL. IRREGULARIDADE DA OPERAÇÃO.

A Reserva de Reavaliação não pode, tecnicamente, ser utilizada para aumento de capital, distribuição de dividendos nem sequer para absorção de prejuízos. Deve ser mantida intacta enquanto o ativo não for realizado. Sua redução só se dá pela transferência a Lucros ou Prejuízos Acumulados.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. Caracterizada a ação dolosa do contribuinte, mediante a utilização de artifícios, visando reduzir indevidamente a base de cálculo e se eximir do pagamento do imposto devido, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, é cabível a aplicação da multa qualificada de 150%.

Impugnação Improcedente

Cientificado da decisão de primeira instância em 01/04/2015, o contribuinte apresentou tempestivamente, fl. 1598 e segs., em 23/04/2015, o recurso voluntário repisando os argumentos já mencionados na impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Bianca Felícia Rothschild - Relatora

O recurso é **TEMPESTIVO**, eis que intimado da decisão no dia 01/04/2015, interpôs recurso voluntário no dia 23/04/2015, atendendo também às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser **CONHECIDO**.

Neste momento vale destacar que a fiscalização na empresa Construtora Artec S/A resultou na lavratura de três autos de infração, que se transformaram nos processos administrativos de nº 10166.723403/201403, 10166.723406/2014-39 e o presente 10166.723410/2014-05.

Tal fato se derivou da empresa ter como sócios os irmãos Eugenio César Alves Lacerda, Paulo César Alves Lacerda e o presente Mauro César Alves Lacerda e ter replicado a todos o mesmo procedimento de remunerar indiretamente os mesmos 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.

Tendo em vista que um de tais processos já ter sido julgado por esta turma, nos termos do acórdão no. 2402005.298 e que meu convencimento converge perfeitamente com a fundamentação de voto dada pelo colega conselheiro Ronnie Soares Anderson naquela ocasião, me limito a transcrever tal fundamentação no presente voto, já com as alterações propostas pelo mesmo, sedimentadas no acórdão nº 2402005.550, em função de embargos de declaração da apresentados pela DRF e Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em cuja sessão tive a oportunidade de participar e acompanhar o relator.

Sem mais delongas, segue abaixo:

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 contacorrente, 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, estarseia diante da redução de 20 milhões de um capital social nesse mesmo valor.

Diante disso, temse 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 "dispensandose 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, reiterese, 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.

Vejase que a autoridade lançadora não logrou demonstrar a existência de rendimentos ou mesmo de proventos percebidos, assim entendidos como acréscimos patrimoniais nos termos do art. 3º da Lei nº 7.713/88 e legislação de regência, decorrentes da quitação de dívidas do contribuinte perante a empresa, sejam aquelas constantes na conta "títulos a receber", seja as lançadas na conta "conta corrente financeira", previamente a julho de 2009. Dívidas essas, aliás, acerca das quais o próprio procedimento fiscal lançou incisivas dúvidas sobre sua concreta existência.

Reitere-se que não houve fluxo financeiro vinculado à redução de capital em tela, passível porventura de tributação pelo imposto de renda na fonte, tampouco evidenciouse no Termo de Verificação Fiscal a mínima descrição de acréscimo patrimonial a dar azo à tributação pelo imposto de renda. Por outra via, a ação fiscal não teceu menção sequer no sentido de guardar, a situação ora analisada, similaridade com a prevista no art. 22 da Lei nº 9.249/95, que trata de devolução de participação no capital por meio da entrega de bens e direitos em valor superior ao constante na declaração da pessoa física.

Mister notar que a fiscalização se esmerou em lançar dúvidas sobre a operação de reavaliação da marca, em frisar a ilegalidade do aumento de capital, e em questionar a própria existência das dívidas escrituradas como "títulos a receber" e "conta corrente financeira" objeto de redução, porém não se revelou capaz de delinear os fatos concretos hábeis a atrair a incidência do imposto de renda pessoa física. Ou seja, em esclarecer em que medida houve a subsunção de tais fatos à hipótese normativa de incidência do tributo em questão.

Na verdade, se tais dívidas estavam associadas a retiradas anteriores de recursos da empresa, caberia à fiscalização ter identificado claramente no curso da ação fiscal as ocasiões em que tais levantamentos foram feitos, bem como os valores neles envolvidos, e verificar a eventual percepção de acréscimo patrimonial decorrente de tais ocorrências.

Não é esteio suficiente para manutenção do gravame em questão, por conseguinte, a mera constatação de que uma dívida espelhada na contabilidade foi quitada, compensada, ou mesmo 'perdoada', mediante lançamento a créditos em contas de ativo, sem que tenha se comprovado o acontecimento de efetivas saídas de recursos da companhia para o sócio, a elas relacionados, em algum momento.

Ademais, registre-se que a eventual artificialidade ou mesmo ilegalidade das operações examinadas não se consubstancia, por si só, em fundamento para a imposição da autuação. Deve restar configurado no ato do lançamento o fato gerador do imposto de renda, ônus esse que obviamente cabe à autoridade lançadora, não ao julgador administrativo.

Nesses termos, cumpre dar provimento ao recurso do contribuinte para fins de 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 consequentemente 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.

Consequentemente, 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. Ditoss 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.

Ante o exposto, voto por **CONHECER** do recurso voluntário e, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, no sentido de excluir da base de cálculo do lançamento o montante de R\$ 4.002.000,00, relacionado com o levantamento R2 e atinente à competência julho de 2009.

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild.