ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10166.723406/2014-39

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

Processo nº	10166.723406/2014-39
Recurso nº	Embargos
Acórdão nº	**2402-006.477 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	7 de agosto de 2018
Matéria	Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Embargante	DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM BRASÍLIA/DF
Interessado	PAULO CESAR NOGUEIRA LACERDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. ACOLHIMENTO.

Havendo obscuridade, devem ser acolhidos os embargos declaratórios, a fim de que ela seja esclarecida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em acolher os embargos, sem alteração do resultado do julgamento, para adequar os fundamentos contidos no voto ao resultado da decisão originária, de conformidade com o voto vencedor dos presentes embargos. Vencidos os conselheiros Maurício Nogueira Righetti, Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima e Gregório Rechmann Junior (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente.

(assinado digitalmente)
Gregório Rechmann Junior- Relator.

(assinado digitalmente)
João Victor Ribeiro Aldinucci – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira Pinho Filho, Denny Medeiros da Silveira, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira

Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior.

Relatório

Em sessão plenária realizada em 09 de maio de 2017, esta Turma julgou Recurso Voluntário, proferindo a decisão consubstanciada no Acórdão nº 2402-005.801 (fls. 1650/1665), assim ementado:

> *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.*
>
> O dispositivo do acórdão recebeu a redação abaixo transcrita:
>
> *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.*

O processo foi encaminhado para ciência do acórdão por parte da Fazenda Nacional, a qual interpôs Recurso Especial de fls. 1667/1693 que restou admitido nos termos do Despacho de Admissibilidade de fls. 1703/1708.

O processo, então, foi encaminhado à DRF de origem para cientificar o sujeito passivo do Acórdão de Recurso Voluntário nº 2402-005.801 (fls. 1650 a 1665), bem como do

Recurso Especial interposto pela PGFN (fls. 1667 a 1693) e do seu respectivo despacho de admissibilidade.

Na origem, a DRF/Brasília/DF interpôs embargos tempestivos alegando a existência de obscuridades no julgado (fls. 1713/1717).

Mediante o Despacho datado de 06/11/2017 (fls. 1723/1730), foram parcialmente admitidos os embargos da DRF/Brasília, para o fim específico de sanar as seguintes obscuridades alegadas:

- Obscuridade quanto à quitação de dívidas;
- Obscuridade quanto à habitualidade; e
- Obscuridade quanto à prestação de serviço.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gregório Rechmann Junior - Relator

Os embargos interpostos são tempestivos e merecem ser conhecidos, consoante explanado no relatório e no despacho de admissibilidade.

Inicialmente, cumpre rememorar que, 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 quadro resumo abaixo:

PAULO CESAR NOGUEIRA LACERDA
Omissão de Rendimentos

ESTAB	COMP	VALOR	OBS:
00086165000128	**200907**	4.002.000,00	Remuneração Indireta (Capital) - Sócio: Paulo César Nogueira Lacerda.
00086165000128	**200912**	44.000,00	Remuneração Indireta (Mútuo não pago) - Sócio: Paulo C. N. Lacerda.
00086165000128	**201002**	50.000,00	Remuneração Indireta (Mútuo não pago) - Sócio: Paulo C. N. Lacerda.
00086165000128	**201003**	100.000,00	Remuneração Indireta (Mútuo não pago) - Sócio: Paulo C. N. Lacerda.
00086165000128	**201004**	100.000,00	Remuneração Indireta (Mútuo não pago) - Sócio: Paulo C. N. Lacerda.
00086165000128	**201005**	100.000,00	Remuneração Indireta (Mútuo não pago) - Sócio: Paulo C. N. Lacerda.
00086165000128	**201007**	35.000,00	Remuneração Indireta (Mútuo não pago) - Sócio: Paulo C. N. Lacerda.

O presente processo, pois, trata-se de lançamento decorrente de operação de aumento de capital de empresa com base em reavaliação de marca, seguido de redução de capital social, a qual, segundo a fiscalização, teria resultado no pagamento de remuneração indireta ao contribuinte, não declarada ao Fisco. Também foi objeto de autuação o recebimento de valores associados a mútuos não comprovados, lançamento esse mantido integralmente por ocasião do

julgamento do recurso voluntário, cabendo observar não ter sido a conclusão do aresto quanto a esse segundo aspecto objeto de embargos.

O acórdão embargado deu parcial provimento ao recurso voluntário para *excluir da base de cálculo do lançamento o montante de R$ 4.002.000,00, relacionado com o levantamento R2 e atinente à competência de julho de 2009*.

O montante exonerado refere-se, justamente, à remuneração indireta recebida pelo contribuinte, de acordo com a fiscalização, em decorrência da reavaliação da marca da pessoa jurídica, seguido de redução de capital.

Conforme informado linhas acima, por meio do Despacho datado de 06/11/2017 (fls. 1723/1730), foram admitidos os embargos da DRF/Brasília, para o fim específico de sanar as seguintes obscuridades alegadas, a seguir analisadas de forma individualizada:

- Obscuridade quanto à quitação de dívidas;
- Obscuridade quanto à habitualidade; e
- Obscuridade quanto à prestação de serviço.

Da alegada obscuridade quanto à quitação de dívidas

Antes de adentrar no mérito da matéria embargada, impõe-se rememorar com mais detalhes os fatos que deram origem ao lançamento fiscal.

Assim, nos termos do relatório da decisão de DRJ, tem-se que:

> *Em decorrência da "Operação Esperança" (Inquérito nº 1374-37.2010.4.01.0000/DF, intitulada "Caixa de Pandora" foram realizados procedimentos fiscais na Construtora Artec S/A. No decorrer dos procedimentos fiscais, constatou-se que o Autuado recebeu remunerações indiretas, não declaradas à Receita Federal, por intermédio dessa empresa.*
>
> *Na análise da documentação apresentada constatou-se que o Autuado recebeu remunerações indiretas da ARTEC relacionadas a: Retirada ilegal de Capital Social e Mútuos Simulados não pagos.*
>
> *Verificou-se que a construtora adotou outra forma de 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. Essas operações estão registradas na 54ª e 57ª alteração contratual.*
>
> *Salienta a autoridade lançadora que tal forma de remuneração indireta perpassou pela avaliação equivocada da marca da empresa, pela contabilização inadequada de lançamentos, pela existência de situações fictícias de excesso de capital, pela adoção de práticas ilegais, dentre outros.*

De acordo com a documentação entregue pela ARTEC, essa empresa avaliou a marca ARTEC Construtora em mais de 23 milhões de reais e contabilizou tais valores em contas relacionadas a Reservas de Reavaliação.

No entanto as informações obtidas indicaram que o laudo de avaliação da marca ARTEC Construtora utilizado para a reavaliação retromencionada, contém inconsistências que culminaram com uma avaliação arbitrária, distorcida e já direcionada para a redução de capital que remunerou indiretamente os sócios da empresa.

A reavaliação foi baseada principalmente na avaliação e projeção das receitas da Autuada e a Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) da ARTEC do ano calendário 2005 revela que nesse ano a receita líquida utilizada para as projeções do referido laudo foi superdimensionada em mais de R$ 8.000.000,00 e a receita bruta em mais de R$ 4.000.000,00.

O laudo de reavaliação desconsiderou fatores relevantes como: a existência de lucros/prejuízos, o grau de endividamento, o índice de solvência, índices de rentabilidade e de lucratividade, o retorno sobre o patrimônio líquido, variáveis mercadológicas, dentre outros.

Em relação aos motivos que ensejaram a redução de capital a empresa informou que foi realizada por conta do excesso de capital empregado a atividade econômica da empresa.

Destaca o Auditor Fiscal que o código Civil discriminas as duas situações que permitem a redução de capital:

Art. 1.082. Pode a sociedade reduzir o capital, mediante a correspondente modificação do contrato:

I - depois de integralizado, se houver perdas irreparáveis;

II - se excessivo em relação ao objeto da sociedade.

Porém a análise da documentação contábil fornecida pela ARTEC não indicou a existência de capital excessivo em relação ao objeto da sociedade.

• A conta "2.1.05.001.0002 – Banco de Brasília" e as demais contas relacionadas a Empréstimos/Financiamentos (Contas Sintéticas "2.1.0.5" e "2.2.0.5") revelam que a ARTEC adquiriu empréstimos superiores a 17 milhões de reais no período de 07/2009 a 12/2009;

• No ano de 2010 as contas relacionadas a Empréstimos/Financiamentos (Contas Sintéticas "2.1.0.5" e "2.2.0.5") registraram a aquisição de empréstimos que superaram o montante de 54 milhões de reais;

• O Balanço Patrimonial relativo ao ano de 2009 denuncia que a ARTEC possuía dívidas tributárias registradas no passivo não circulante superiores a 4 milhões de reais;

• Somente no período de 08/2009 a 12/2010, período imediatamente posterior à redução de capital em comento, foram constatados pagamentos superiores a R$ 1.300.000,00 (um milhão e trezentos mil reais) relativos a juros sobre empréstimos junto a instituições financeiras. Tais valores foram contabilizados na seguinte conta: "7.2.01.001.0001 – Juros Pagos".

O grau de endividamento da empresa autuada também não recomendaria a redução do capital.

Assim, constatada a inexistência de excesso de capital empregado a atividade econômica da empresa e o pagamento de montantes aos sócios, a fiscalização aduziu que tal manobra contábil serviu na verdade para remunerar, de forma indireta, os sócios da empresa.

Embora a avaliação da marca da empresa tenha considerado uma projeção de valores futuros até o ano de 2016, os valores advindos da reavaliação da marca ARTEC foram transferidos em 2008 para contas de capital social subscrito relacionados aos sócios da empresa sem terem transitado por contas relativas a lucros acumulados. Na realização da reserva de reavalização foi descumprido o art. 6º da Lei nº 11.638, de 258 de dezembro de 2007 e a Resolução CFC nº 1004/2004, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou a NBC T 19.6 – Reavaliação de Ativos.

Destacou a autoridade lançadora que na análise das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física dos três sócios da ARTEC relativas ao período de 2007 a 2010, especificamente no campo relacionado a "Dívida e ônus Reais", que o capital social da ARTEC não havia sido sequer integralizado em sua totalidade nesse período. Nestes campos há dados relativos a nota promissória não integralizado em moeda.

Tais fatos indicam que apesar de ter havido uma redução no capital social da empresa e de a contabilidade da ARTEC não registrar a existência de capital a integralizar, o capital da ARTEC não havia sido sequer integralizado em sua totalidade.

Diante do exposto a fiscalização considerou como incorporados a remuneração dos sócios os valores a eles direcionados após a redução do capital, tendo efetuado lançamento de imposto de renda sobre estes valores.

Em relação a essa matéria, o acórdão de recurso voluntário, ora embargado, concluiu que *pagamento não houve, mas sim a liquidação de um passivo que o recorrente tinha para com a empresa.*

De fato, assim ficou consubstanciado o entendimento do colegiado no referido Acórdão nº 2402-005.801:

> *Veja-se 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."*

Como se vê, a decisão embargada foi clara ao afirmar que a fiscalização não teria comprovado a existência de rendimentos (acréscimo patrimonial) decorrentes da quitação de dívidas do contribuinte.

Ocorre que, embora tenha chegado a tal conclusão, a referida decisão, conforme apontado nos Embargos em análise, reconheceu expressamente que a dívida do contribuinte não teria origem comprovada e que teria sido quitada com um crédito indevido, ou seja, sem respaldo legal.

É o que se infere, pois, dos excertos abaixo reproduzidos:

- Em relação à Reavaliação da Marca:

> *O aumento do capital social foi baseado em laudo datado de 1/11/2007 (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 de 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 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* (grifei)

- Em relação à contabilização da reavaliação da marca como Reserva de Reavaliação e sua posterior destinação como aumento do capital social:

(...) 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, relativo a regras contábeis, dentre eles o supra transcrito art. 182, o qual se reproduz com novel redação conferida, bem como as subsequentes:

(...) § 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 266 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 atribuído 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 499 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 atribuído 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 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, 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". (grifei)

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).

- Em relação à redução do capital social:

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 R$ 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).

(...) 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.* (grifei)

- Em relação ao aumento do capital social da empresa em 2002, integralizado com notas promissórias de emissão dos sócios (débito do contribuinte para com a pessoa jurídica):

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 contrapartipa de aumento de capital social.* (grifei)

***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. (grifei)

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.* (grifei)

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 cotas".* (grifei)

(...) ***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****.* (grifei)

- Em resumo:

Em suma, o que se verifica de modo concreto é que foi dado 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 a sua origem***. (grifei)
>
> ***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***. (grifei)

Neste contexto, em face da fundamentação do voto condutor do acórdão embargado, notoriamente daquela que se extrai dos excertos supra reproduzidos, tem-se que assiste razão à Embargante quando esta aponta que, *levando em consideração o inequívoco fato de que o contribuinte foi beneficiado pela operação que objetivou quitar suas dívidas com a empresa, essa operação – diga-se de passagem, ilegal – subsume-se ao citado art. 3º da Lei 7.713/88. Salvo melhor juízo, basta que o contribuinte tenha sido beneficiado por qualquer forma e a qualquer título. Patente, portanto, obscuridade do citado trecho do acórdão ao sugerir que a quitação de dívidas feitas por terceiros não representaria um benefício, um acréscimo patrimonial, ao contribuinte*.

De fato, restando claro e evidente que o acórdão embargado reconheceu que a dívida do contribuinte não teria origem comprovada e que teria sido quitada com um crédito indevido, ou seja, sem respaldo legal – entendimento compartilhado por este relator, registre-se – tem-se configurada a subsunção do caso em análise ao disposto no art. 38 do Decreto 3000/99, *in verbis*:

> *Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).*

Sobre a matéria em análise (avaliação da marca da empresa, utilização da reserva de reavaliação para aumento do capital, a não integralização do aumento anteriormente efetuado), a Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro – DRJ/RJ1, por ocasião do julgamento do processo 10166.724040/2013-44, que exige contribuições previdenciárias da Artec sobre a remuneração indireta paga aos sócios de que trata o presente lançamento, concluiu pela procedência daquele lançamento, nos termos do Acórdão nº 62.496.

Assim, considerando que as conclusões alcançadas pela DRJ/RJ1 coadunam com o entendimento deste relator no que tange à matéria em voga, reproduz-se a seguir as razões de decidir do mencionado Acórdão 62.946:

Da avaliação da marca da empresa

Informa a Auditoria que, de acordo com a documentação entregue pelo contribuinte (anexos 5 a 13), a ARTEC avaliou a marca da empresa em mais de 23 milhões de reais e contabilizou tais valores em contas relacionadas a Reservas de Reavaliação.

Concluiu a Auditoria que o laudo de avaliação da marca ARTEC contém inconsistências que culminaram com uma avaliação arbitrária, distorcida e já direcionada para a redução de capital que remunerou indiretamente os sócios da empresa.

A Auditoria apresentou argumentos para demonstrar a inconsistência do laudo:

a) o laudo se baseia principalmente na avaliação e projeção das receitas do contribuinte e a DIPJ da Autuada relativa ao ano calendário de 2005 (anexo 22) revela que, somente nesse ano, a receita líquida utilizada para as referidas projeções foi superdimensionada em mais de 8 milhões de reais e a receita bruta em mais de 4 milhões de reais;

b) ao se basear sobretudo na projeção de receitas do contribuinte até o ano de 2016, o laudo de avaliação desconsiderou fatores como: a existência de lucros/prejuízos, o grau de endividamento, o índice de solvência, índices de rentabilidade e de lucratividade, o retorno sobre o patrimônio líquido, variáveis mercadológicas (participação relativa da marca no seu segmento de autuação em comparação com as concorrentes, satisfação dos clientes, efetividade do posicionamento da marca etc.). Além disso, não foi realizada nenhuma pesquisa mercadológica para avaliar o valor de mercado da marca ARTEC.

A Autuada alega que o laudo de avaliação da marca foi realizado de forma criteriosa, através de critérios técnicos, levando em conta os seguintes fatores:

- o aumento da receita líquida nos últimos 10 anos girou em torno de 27,9% ao ano;

- a reestruturação organizacional e mercadológica assegurarão os níveis de crescimento, faturamento e rentabilidade compatíveis com o setor;

- há previsão de lançamento de novos serviços e aumento de participação de produtos existentes;

- a empresa é líder na área de obras públicas no Distrito Federal;

- existem novos investimentos previstos a curto e médio prazos nos setores industrial e mercadológico;

- há novos contratos de obras a serem firmados e orçamento de obras em análise.

Entendo que o laudo é inconsistente, pois baseado principalmente no faturamento que a empresa obteve no período de 1997 até a elaboração do laudo (concluído em 01/11/2007, conforme informação da Autuada prestada na fl. 936), bem como na projeção do faturamento que a empresa deveria vir a ter a partir da elaboração do laudo até 2016.

Verifica-se, assim, que o laudo não considerou os relevantes fatores listados pela Auditoria, e ao qual nos referimos acima no item 36.2.

O valor da marca foi calculado mediante o conceito de "alívio de royalty", assim definido pela empresa avaliadora em seu laudo:

O conceito de "alívio de royalty" parte do princípio da cessão das marcas para utilização por terceiros, que a queiram explorar comercialmente, pressupondo que se a empresa não fosse a titular teria que pagar pela sua utilização.

Como visto, a empresa avaliadora procurou calcular o valor que outras empresas se disporiam a pagar para poder utilizar a marca da Autuada.

Ora, entendo que, pela metodologia adotada pela empresa avaliadora, a valorização da marca decorra principalmente dos benefícios que a aquisição da marca ensejaria para uma potencial empresa adquirente.

A empresa avaliadora assinalou em seu laudo de avaliação que, vários estudos, através de muitas linhas de produtos e serviços, sugerem que, quando uma marca é conhecida, é provável que o consumidor ou comprador (atacadista) responda favoravelmente adquirindo este produto baseado na identificação da marca.

Isto posto, há que ser considerado que a Autuada tem como principal cliente o Estado, seja nas esferas federal, estadual, municipal ou distrital (essa informação consta da impugnação na fl. 938). Como é sabido, a Administração Pública, salvo algumas exceções, contrata mediante processo de licitação, e, assim sendo, a aquisição da marca da Autuada não resultaria na captação de sua clientela habitual, eis que a mesma, em regra, só contrata através de licitação.

Ainda que a Autuada goze de bom conceito perante as pessoas jurídicas de direito público, tal fato não seria de grande valia para a empresa adquirente da marca, quando a mesma participasse de licitações.

Assim sendo, a valorização da marca decorreria da imagem positiva da Autuada perante as pessoas físicas e as pessoas jurídicas de direito privado. Esse seria o público consumidor que tenderia a contratar os serviços da empresa adquirente em razão da imagem positiva da marca, sendo assim necessária a realização de uma pesquisa mercadológica para avaliar o valor de mercado da marca ARTEC, a qual não foi realizada, como ressaltou a Auditoria. Essa é mais uma grave inconsistência do laudo de avaliação.

Há que se considerar também que a seriedade do laudo fica bastante comprometida diante da constatação da Auditoria (ver item 47 do relatório fiscal) de que pela Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) da ARTEC, relativa ao ano calendário 2005, é possível constatar que a receita líquida utilizada para as projeções do referido laudo foi superdimensionada em mais de 8 milhões de reais e a receita bruta em mais de 4 milhões de reais. Trata-se de erro grave e que não foi justificado na impugnação da Autuada.

A Autuada informa na fl. 936 que a avaliação da marca foi concluída em 01/11/2007, assim sendo, não haveria dificuldade alguma em constatar o valor da receita líquida e da receita bruta do ano de 2005. Não se justifica um erro de tamanha dimensão, que compromete a credibilidade do laudo de avaliação, já que a empresa avaliadora trabalhou com os dados que lhe foram fornecidos pela Autuada. Transcrevemos a observação que consta do laudo:

As conclusões apresentadas neste Relatório estão baseadas, principalmente, em dados e documentos apresentados pela empresa analisada, cuja precisão e veracidade não podem ser atestadas pela contratada. Esta se responsabiliza exclusivamente pelas projeções de comportamento de mercado sobre as hipóteses econômico financeiras adotadas.

Outra falha importante é que o laudo não indica a conta onde a marca havia sido contabilizada, e nem o valor dessa contabilização. Dessa forma, não se sabe qual o valor da valorização da marca. A reavaliação de um bem só permite a elevação do capital no valor correspondente ao acréscimo resultante da reavaliação. Assim sendo, a Autuada agiu irregularmente quando elevou o capital no valor integral da marca, sem deduzir o valor pelo qual ele teria sido originalmente avaliado.

Essa é uma falha muito grave do laudo: o aumento do capital social não corresponde ao acréscimo resultante da reavaliação.

Entendo que as considerações acima efetuadas são suficientes para demonstrar a inconsistência do laudo de avaliação. Essa constatação dá suporte ao entendimento da Auditoria, segundo o qual o laudo de avaliação da marca ARTEC contém inconsistências que culminaram com uma avaliação arbitrária, distorcida e já direcionada para a redução de capital que remunerou indiretamente os sócios da empresa.

Gostaria de ressaltar que a operação de aumento e redução do capital da empresa autuada padece de outras irregularidades, além das falhas do laudo de avaliação acima apontadas. Passo a tratar das outras irregularidades.

Da utilização da reserva de reavaliação para aumento do capital

A Auditoria informa no relatório fiscal que a Autuada descumpriu a Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007.

Assim como a Auditoria, também entendo que a operação de aumento do capital da empresa, mediante a utilização da reserva de reavaliação, foi efetuada em desacordo com o disposto na Lei 11.638/2007, conforme demonstro a seguir.

A Lei 11.638/2007 e, posteriormente, a Lei 11.941/2009 alteraram a redação da Lei 6.404/1976, acabando com a conta "reserva de reavaliação".

O parágrafo 2º, alínea "d", do artigo 178 da Lei 6.404/1976 que fazia menção à "reserva de reavaliação" passou a mencionar a conta "ajustes de avaliação patrimonial".

Também foi alterado o parágrafo 3º, do artigo 182, da Lei 6.404/1976. Transcrevo o dispositivo, em sua redação original, e após as diversas alterações:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.
(...)
§ 3° 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 assembleia geral. (redação original)

§ 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)

Colho o seguinte comentário sobre as referidas alterações legislativas, na obra "Regulamento do Imposto de Renda 2010'" da Editora FISCOSOFT (13ª edição):

FIM DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO – Como visto, com as alterações na alínea "d", do § 2º, do artigo 178 da Lei nº 6.404/76, trazida pela Lei nº 11.638/2007 e pela Lei nº 11.941/2009, aos artigos 178 e 182 da Lei nº 6.404/76, formalmente, a reserva de reavaliação deixou de existir (destaquei). O artigo 6º da Lei nº 11.638, de 2007, confirma essa assertiva, ao determinar que "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".

O artigo 9º da Lei 11.638/2007 estabeleceu a data em que o referido diploma legal entraria em vigor: 01/01/2008. Transcrevo:

Art. 9º Esta Lei entra em vigor no primeiro dia do exercício seguinte ao de sua publicação.

Como visto, as reservas de reavaliação existentes quando da entrada em vigor da Lei 11.638/2007 deveriam ser mantidas até a sua efetiva realização ou estornadas até o final de 2008.

Em 17 de janeiro de 2008, data em que já estava em vigor a Lei 11.638/2007, a Autuada, através da qüinquagésima quarta alteração e consolidação de contrato social da empresa, efetuou a seguinte alteração:

O capital social que é de R$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais) é elevado para R$ 43.179.000,00 (quarenta e três milhões cento e setenta e nove mil reais) em face da utilização de reserva de reavaliação constante do Balanço Patrimonial encerrado em 31/12/2007.

Entendo que a utilização da reserva de reavaliação para aumento do capital social da empresa, efetuada em 17/01/2008, afronta a Lei 11.638/2007, pois a mesma determina que os saldos existentes nas reservas de reavaliação (após a entrada em vigor do referido diploma legal) deveriam ser estornados (isso não ocorreu) ou mantidos até a sua efetiva realização.

Não se pode considerar que a reserva de reavaliação (constituída através da reavaliação da marca da empresa) tenha sido realizada mediante a utilização dos valores da reserva para aumento do capital social da empresa.

Esse procedimento não era recomendável nem mesmo antes da extinção da conta "reserva de reavaliação". Na obra "Manual de Contabilidade" de Sérgio Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, da Editora Atlas (5ª edição) já constava a seguinte observação:

(...) A Reavaliação é um acréscimo de valor de bens do ativo, que provoca um acréscimo também no Patrimônio Líquido, mas ambos por fatores normalmente exógenos à empresa e sempre não realizados. Por isso, tal aumento no Patrimônio Líquido deve ser mantido em conta separada, representando uma espécie de lucro em potencial ainda por se realizar no futuro.

A Reserva de Reavaliação, portanto, não pode tecnicamente nunca 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 nos momentos já discutidos. (destaquei)

O entendimento acima se coaduna com o disposto na Resolução CFC nº 1.004/2004, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou a "NBC T 19.6 – Reavaliação de Ativos" (transcrita no item 56 do relatório fiscal), a qual dispõe que a reserva de reavaliação não pode ser utilizada para aumento de capital, enquanto não realizada.

Ora, se antes das alterações legislativas a operação realizada pela Autuada já era questionável, entendo que após a edição da Lei 11.638/2007, a referida operação tornou-se ilegal, já que não foi observado o disposto no artigo 6º do referido diploma legal.

Correto, portanto, o entendimento da Auditoria ao se pronunciar sobre as irregularidades acima mencionadas:

57. No caso da ARTEC, nota-se claramente que não foram cumpridos os normativos retromencionados. Embora a avaliação da marca da empresa tenha considerado uma projeção de valores futuros até o ano de 2016, os valores advindos da reavaliação da marca ARTEC foram transferidos em 2008 para contas de capital social subscrito relacionadas aos sócios da empresa sem terem transitado por contas relativas a lucros acumulados. (destaquei)

Creio já estar plenamente comprovada a irregularidade da operação (utilização da reserva de reavaliação para aumento do capital social), cabendo apenas assinalar que, uma vez comprovada a irregularidade do aumento do capital, tal fato contamina automaticamente a redução do mesmo, pois, se o aumento foi irregular decerto a redução também.

Da não integralização do aumento anteriormente efetuado

As irregularidades do procedimento não cessam por aí, pois como ressaltou a Auditoria:

59. As Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) dos três sócios da ARTEC relativas ao período de 2007 a 2010, no campo relacionado a "Dívidas e Ônus Reais", denunciam que o capital social da ARTEC não havia sido sequer integralizado em sua totalidade nesse período. Nos campos supracitados dessas declarações há dados relativos a "nota promissória de capital não integralizado em moeda" na Construtora ARTEC.

60. Ora, tais fatos indicam que, apesar de ter havido uma redução no capital social e de a contabilidade da ARTEC não registrar a existência de capital a integralizar, o capital da ARTEC não havia sido sequer integralizado em sua totalidade!

A Autuada informa que o capital social foi integralizado mediante notas promissórias emitidas pelos sócios. Transcrevo:

(...) o capital social 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 " 19

19 Realizável a longo prazo.

Embora a contribuinte não tenha mais disponível a contabilidade anterior ao ano de 2005, no balanço deste ano (2005) é possível ver o saldo da conta "títulos a receber – LP", cujo valor contém os R$ 10.000.000,00 referentes à contrapartida do aumento do capital social em 2002.21

21 O saldo é de R$ 13.947.000,00

Por outro lado, a empresa realizava diversos empréstimos aos sócios, que eram reconhecidos na conta contábil "conta corrente financeira", no ativo circulante. Tais empréstimos, inclusive, foram objeto de autuação neste processo, o que será tratado, especificamente, em momento oportuno.

Então tem-se que 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".

De posse dessas informações, quando em 1º de julho de 2009, a contribuinte efetuou a já mencionada redução do capital social, realizando lançamento a débito na conta "capital subscrito" e a crédito nas contas "títulos a receber – LP" e "conta corrente financeira". (...)

As alegações da empresa são inconsistentes, não servindo ao fim colimado de ensejar a revisão do lançamento fiscal.

A comprovação das alegações não pode ser tida como corretamente efetuada. A impugnação fica extremamente prejudicada com a não apresentação da contabilidade referente ao período anterior a 2005, já que o aumento que teria sido integralizado com notas promissórias foi efetuado em 2002.

O saldo da conta "títulos a receber – LP", constante do balanço de 2005, não comprova que aqueles títulos foram emitidos para a integralização do capital. O referido saldo apenas comprova que a sociedade tinha quase R$ 14.000.000,00 a receber dos sócios, mas não indica a que negócio jurídico aqueles títulos estariam atrelados.

Além disso, a impugnação teria que ter indicado com precisão quais foram exatamente os títulos cuja cobrança foi dispensada, o que parece difícil sem a utilização da contabilidade anterior a 2005. Essa comprovação é indispensável já que o saldo da conta "títulos a receber – LP" supera o valor da integralização e somente os títulos vinculados à integralização poderiam, em tese, ser devolvidos aos sócios em razão da redução do capital.

Na própria impugnação a Autuada se contradiz, pois assevera na fl. 938 que o montante subscrito (indicado na DIPJ de 2002, no item 16 "créditos com pessoas ligadas") é de R$ 4.004.196,21. Acrescenta ainda que, no balanço de 2005 o saldo da conta "títulos a receber – LP" corresponde ao montante subscrito, no valor de R$ 10.000.000,00.

Outra grave inconsistência da alegação surge mediante a constatação de que, se o capital foi integralizado em 2002, com notas promissórias, em 01/07/2009, data da redução, tais títulos já estariam prescritos. Não há nos autos nenhuma alegação, evidência ou comprovação de que os títulos foram pagos, logo é forçosa a conclusão de que os títulos prescreveram, e, portanto, não houve integralização do capital, já que não se concebe integralização com títulos prescritos.

Entendo que o aporte de notas promissórias dos próprios sócios da empresa, sem a fixação de um prazo para o pagamento (que seja cumprido), equivale a uma mera promessa de integralização, e isso é subscrição e não integralização. Por outras palavras, entendo que, nessa hipótese, as notas promissórias deverão ser tidas como notas emitidas "pro solvendo" e não "pro soluto".

Quando as notas não são pagas e prescrevem, fica ainda mais caracterizada a falta de integralização.

Também seria indispensável que a impugnação demonstrasse, de forma precisa, quais teriam sido os títulos cuja cobrança foi dispensada, pois somente os títulos vinculados ao aumento do capital social podem ter a sua cobrança dispensada em razão da redução do capital.

A redução do capital social motivada por excesso de capital só autoriza a devolução dos valores empregados na constituição do capital (ou a dispensa da integralização do capital excessivo), assim sendo somente os títulos vinculados ao aumento do capital social podem ter a sua cobrança dispensada em razão da redução do capital.

A falta de comprovação da vinculação dos títulos devolvidos aos sócios ao aumento do capital é mais um motivo para a rejeição da impugnação.

Com relação aos empréstimos, é óbvio que os mesmos não guardam qualquer relação com o aumento do capital; logo, o perdão da dívida não pode ser justificado mediante a redução do capital (ainda que a operação tivesse sido considerada regular). Assim sendo, os benefícios concedidos aos sócios devem ser classificados como pró labores.

Fica, assim constatada a inconsistência das alegações apresentadas.

Da alegada obscuridade quanto à habitualidade

Neste ponto, aduz a Embargante que a decisão embargada é obscura ao sugerir que, "para ser considerado tributável, deveria haver habitualidade na operação que beneficiou o contribuinte".

A esse respeito, o voto condutor traz o seguinte texto:

> *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.*

Razão assiste à Embargante.

De fato, considerando que o acréscimo patrimonial apurado pela fiscalização independe do fator "habitualidade", resta caracterizada a obscuridade do acórdão neste particular, tendo em vista que, conforme sinalizado acima, nos termos do acórdão embargado, "para ser considerável tributável, deveria haver habitualidade na operação que beneficiou o contribuinte".

Ora, tal requisito não consta dos arts. 37 e 38 do Decreto 3.000/99, abaixo reproduzidos para melhor análise:

> ***Art. 37****. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).*
>
> ***Art. 38****. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).*

Assim, impõe-se o reconhecimento do equívoco da decisão embargada ao estabelecer como requisito o fator habitualidade para que restasse configurado o acréscimo patrimonial, devendo-se adotar as fundamentações já expostas no item precedente deste voto.

Da alegada obscuridade quanto à prestação de serviço

Aduz a Embargante que, conforme se observa, no trecho do voto condutor, já transcrito no item anterior, a decisão embargada sugere que o sócio beneficiário da operação não teria prestado serviços para a empresa. Vejamos:

> *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****.* (grifei)

Prosseguindo em sua linha argumentativa, a Embargante afirma que este ponto do acórdão também é obscuro, merecendo ser esclarecido. Para tanto, destaca que o Autuado "era sócio da empresa e assinou as alterações contratuais que o beneficiaram e, dentre outros documentos, as DIRPF do contribuinte confirmam que ele prestava serviços para a empresa no período objeto da fiscalização".

Mais uma vez, razão assiste à Embargante.

De fato, sobre este ponto levantado pela Embargante, destaque-se o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 16/25):

> ***III – DO PROCEDIMENTO FISCAL***
>
> *4. Ante o exposto, foi aberta fiscalização no Sr. Paulo César Nogueira Lacerda para verificação de obrigações tributárias relativas ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) dos anos-calendário de 2009 e 2010, sobretudo as que concernem a eventuais omissões de rendimento relacionadas aos pagamentos de remunerações efetuadas pela ARTEC.*
>
> *5.* ***Nesse contexto, o contribuinte em comento foi devidamente intimado a apresentar a relação discriminada de todos os pagamentos recebidos, nos anos de 2009 e 2010, por serviços prestados à CONSTRUTORA ARTEC (ANEXO 01) e, em resposta a tal solicitação, apresentou a documentação constante do ANEXO 02****.*

Como se vê, o próprio contribuinte trouxe aos autos, ainda no curso da fiscalização, relação de pagamentos recebidos por serviços prestados à Artec (fls. 45/46 e 53/55)

Dúvidas não há, portanto, de que o Autuado efetivamente prestou serviços para a Construtora Artec no período fiscalizado.

Assim, conforme bem sinalizado pela Embargante, *não há como falar que as ações tomadas pelo próprio sócio no sentido de assinar alterações contratuais para "perdoar" ou "quitar" indevidamente suas próprias dívidas, dívidas essas que se referem diversos períodos, não teriam relação com os serviços prestados por ele à sua própria empresa*.

Dessa forma, impõe-se o reconhecimento do equívoco da decisão também em relação a este ponto, devendo-se adotar as fundamentações já expostas nos itens precedentes deste voto.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por acolher os embargos com efeitos infringentes para, sanando os vícios apontados no Acórdão nº 2402005.801, alterar a decisão embargada para conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento, alterando-se a ementa daquele julgado nos seguintes termos:

De:

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.

Para:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF
Ano-calendário: 2009, 2010

REMUNERAÇÃO INDIRETA. REDUÇÃO DE DÍVIDA DE ORIGEM NÃO COMPROVADA COM CRÉDITO INDEVIDO SEM RESPALDO LEGAL.
A redução de dívidas contabilizadas de origem não comprovada, do sócio perante a empresa, a título de contrapartida de redução de capital social sem respaldo legal, caracteriza 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.

Gregório Rechmann Junior

Voto Vencedor

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Redator Designado

Trata-se de embargos opostos pela DRF/Brasília, os quais foram parcialmente admitidos pelo Presidente da Turma, com o objetivo de sanar as alegadas obscuridades em relação (a) à quitação de dívidas; (b) à habitualidade e (c) à prestação de serviços.

O ilustre conselheiro relator dos embargos, em extenso e muito bem fundamentado arrazoado, votou por acolhê-los com efeitos infringentes, para alterar a decisão embargada e negar provimento ao recurso voluntário.

Pois bem. Em regra, os embargos de declaração não têm a finalidade de reformar a decisão embargada, mas apenas visam a eliminar a contradição, a esclarecer a obscuridade, a suprir omissão ou a corrigir mero erro material. Tal conclusão é extraída das regras expressas constantes dos incs. I, II e III do art. 1022 do CPC e do próprio art. 65 do RICARF.

> *Art. 1.022. Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para:*
>
> *I - esclarecer obscuridade ou eliminar contradição;*
>
> *II - suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento;*
>
> *III - corrigir erro material.*
>
> *Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.*

Os embargos irão alterar o resultado do julgamento apenas e tão-somente quando tais providências (esclarecer, eliminar, suprir ou corrigir erro material) tiverem como consequência a igual modificação do conteúdo da decisão embargada, de forma a alterar a conclusão do *decisum*.

Ao julgar os embargos, mormente os embargos opostos em face de decisão que não é de autoria dos membros da turma que proferiu o acórdão embargado, a turma que irá julgá-lo deverá manter, na medida do possível, a fundamentação e a conclusão da turma originária, jamais podendo, a pretexto de esclarecer, eliminar, suprir ou corrigir simples erro

material, expor um entendimento totalmente diverso daquele que havia sido anteriormente exposto.

Exemplificativamente, tenho julgado embargos opostos em face de decisões antigas do CARF, cuja fundamentação de seus votos condutores nem sempre coincidem com o meu entendimento a respeito das matérias. Todavia, e diante do que foi exposto, não tenho modificado o entendimento exposto pela turma na ocasião da prolatação do acórdão de recurso voluntário e posso citar, como exemplos, as decisões dos embargos proferidas nos PAFs 13971.000770/2008-82 e 11330.000250/2007-17.

A parte que se sentiu lesada com a decisão obviamente tem o direito de interpor os demais recursos cabíveis, a exemplo do recurso especial já interposto pela PGFN neste caso concreto, este sim o meio processual adequado para reformar a decisão ora embargada.

Neste caso concreto, verifica-se que esta turma, nos termos do voto da então relatora Bianca Felícia Rothschild, acordara, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento. O acórdão foi ementado nos seguintes termos:

> *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.*

Como fundamentação, a citada relatora valeu-se, por sua vez, da fundamentação constante do acórdão 2402005.298, com as alterações relativas ao acórdão 2402005.550, ambos de relatoria do conselheiro Ronnie Soares Anderson. Observa-se, no acórdão embargado, que a ilustre conselheira relatora transcreveu a fundamentação do voto do ilustre conselheiro Ronnie Soares Anderson, para concluir por dar provimento ao recurso.

Entre os pontos mais relevantes da argumentação da conselheira, para entender que não teria havido o fato gerador do IRPF, podem ser destacados os seguintes:

> *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.*
>
> *Veja-se 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 evidenciou-se 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.

Quer dizer, nos termos da fundamentação do acórdão ora embargado, a eventual artificialidade ou mesmo ilegalidade das operações examinadas não configuraria o fato gerador do imposto de renda. No presente caso, houve o lançamento de imposto de renda pessoa física, mas, de acordo com a decisão embargada, a autoridade administrativa não teria demonstrado a existência do seu fato gerador, nem de fluxo financeiro e tampouco de acréscimo patrimonial, sendo insuficiente, para tanto, as considerações relativas à artificialidade ou ilegalidade das operações.

Quanto às obscuridades relativas à habitualidade e à prestação dos serviços, o seguinte trecho da fundamentação é muito elucidativo:

> *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.*

Quanto à obscuridade atinente à quitação de dívida, a turma havia entendido que, embora estivesse sem suporte fático a operação de compensação realizada pela empresa, seria um salto argumentativo entender que o montante dali resultante teria o objetivo de remunerar o embargado. Veja-se:

> *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".*

Para a turma julgadora, de toda forma, o fator mais relevante seria a demonstração da existência do fato gerador do IRPF, de fluxo financeiro e de acréscimo patrimonial, o que não teria sido demonstrado pela fiscalização. Veja-se:

> *[...] 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.*

Outro ponto importante é o seguinte:

> *Pagamento não houve então, mas sim a liquidação de um passivo que o recorrente tinha para com a empresa.*

E mais:

> *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 evidenciou-se 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.*

Diante do exposto, e estando esclarecidas as obscuridades, voto por acolher os embargos de declaração, sem alteração do resultado do julgamento.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci