



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10380.730705/2019-08
ACÓRDÃO	2201-013.000 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANTONIO ISAIAS PAIVA DUARTE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

NORMAS PROCESSUAIS. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se cogita a nulidade processual, nem a nulidade do ato administrativo de lançamento quando o lançamento de ofício atende aos requisitos legais e os autos não apresentam as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972.

PEDIDO DE PERÍCIA OU DILIGÊNCIA. INOBSERVÂNCIA DE FORMALIDADES. SUPRIR APRESENTAÇÃO DE PROVAS CUJO ÔNUS É DO RECORRENTE. INDEFERIMENTO.

O pedido para a realização de perícia ou diligência, que não atender às formalidades do art. 16 do Decreto 70.235, de 1972, deve ser indeferido. Também será indeferido o pedido que tenha por fim produzir prova cujo ônus é do sujeito passivo, porquanto possui, ou deveria possuir, todos os documentos e informações para comprovar as alegações recursais.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF N.º 2.

CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

INTIMAÇÃO DIRIGIDA AO ADVOGADO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ISENÇÃO. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS.

Caracteriza-se a omissão de rendimentos tributáveis quando o contribuinte declara rendimentos isentos, por serem oriundos de distribuição de lucros e dividendos, e não logra comprovar, em relação a eles, essa natureza jurídica tributária.

ALEGAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO DE MÚTUO. NÃO COMPROVAÇÃO.

A efetividade da ocorrência dos empréstimos não pode ser comprovada a partir de meros instrumentos particulares realizados por quem possui a livre disposição e administração dos bens societários, devendo ser demonstrada a ocorrência das operações decorrentes de tais contratos através de provas inequívocas da efetiva transferência do numerário emprestado, coincidente em datas e valores, além de a informação ter que constar dos livros escriturados pela empresa.

OPERAÇÕES DE MÚTUO. DESCARACTERIZAÇÃO. DISTRIBUIÇÃO DE RENDIMENTOS ISENTOS. INOCORRÊNCIA. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS.

Os mútuos realizados entre sócio e empresa, sem definição de juros ou comprovação de pagamento, podem ser descaracterizados e considerados rendimentos recebidos a título de remuneração, assim considerados como tributáveis. Também não podem ser considerados antecipação ou distribuição de dividendos, uma vez que não houve levantamento de balanço, apuração de lucro, nem autorização para distribuição.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. REDUÇÃO AO PATAMAR DE 100%. TEMA 863 DA REPERCUSSÃO GERAL.

Demonstrada a conduta dolosa dirigida a ocultar a real natureza jurídica dos rendimentos auferidos, subsiste o fundamento da qualificação da penalidade. O percentual aplicado, contudo, deve ser reduzido de 150% para 100% do tributo devido, em observância à tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 863 da repercussão geral.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL. PRODUÇÃO PROBATÓRIA. SUFICIÊNCIA.

Configura-se o interesse comum quando a autoridade lançadora demonstra, mediante elementos individualizados, que a pessoa jurídica arrolada participou ativamente, em conjunto com o beneficiário dos rendimentos, dos atos, fatos ou negócios jurídicos que constituem o próprio fato gerador da obrigação tributária. Comprovados o repasse sistemático de recursos ao titular por meio de conta corrente informal, sem contrato, prazo, juros ou documentação idônea, o custeio de despesas

peçoais do titular pela sociedade e a aquisição de bens com recursos da pessoa física registrados em nome da pessoa jurídica, está provada a atuação conjunta.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

PROVA DOCUMENTAL JUNTADA COM O RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO COMPROVAÇÃO DAS EXCEÇÃO DO §4º DO ART. 16 DO DECRETO Nº 70.235, DE 1972. PRECLUSÃO TEMPORAL. NÃO CONHECIMENTO.

O momento correto de apresentação da prova documental é junto com a impugnação, nos termos do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. A apresentação de novos documentos junto com o Recurso Voluntário será considerada preclusa e, portanto, não poderão ser conhecidos a menos que fique demonstrada, ônus do recorrente, a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: por maioria de votos, em rejeitar o pedido de diligência, vencidos os Conselheiros Thiago Álvares Feital (relator) e Ésio Kennedy Souza Silva que a acolheram; por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa na parte em que vencido o relator.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Cleber Ferreira Nunes Leite, Esio Kennedy Souza Silva, Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 1534-1610):

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuou-se o presente lançamento de ofício (Auto de Infração - fls. 231/237), nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

[...]

Cumprir informar que visando esclarecer as infrações apontadas pela fiscalização será transcrita aqui somente a síntese do Termo de Verificação Fiscal (fls. 195/222), conforme segue:

“(…) Objetivando apurar a existência de infrações a legislação tributária mais especificamente, no que concerne a Rendimentos Isentos e/ou Não Tributáveis nos Anos Calendário de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017.

Através do Termo de Início de Ação Fiscal, lavrado em 19/06/2018, cuja ciência ocorreu por via postal em 25/06/2018, o contribuinte foi intimado a apresentar o que se segue:

(...)

Em 13/07/2018, o contribuinte, através do seu procurador solicitou a prorrogação por 30 dias do prazo para apresentação dos documentos solicitados no Termo de Início do Procedimento Fiscal, sendo concedido novo prazo, conforme o solicitado.

Cumprir esclarecer que o contribuinte foi alvo da operação For All, deflagrada pela Polícia Federal em conjunto com a Receita Federal, em 18 de outubro de 2016.

Nesta data, foram cumpridos 32 mandados de condução coercitiva e 44 mandados de busca e apreensão, expedidos no âmbito do Processo 0005330-87.2016.4.05.8100 referente ao IPL 1180/2015-4 SR/PF/CE.

A investigação da Polícia Federal teve como objetivo apurar o suposto envolvimento de sócios e pessoas ligadas ao grupo empresarial A3

Entretenimento nos crimes de lavagem de dinheiro, contra a ordem tributária e de organização criminosa.

O contribuinte em questão foi conduzido coercitivamente para prestar esclarecimentos junto à Polícia Federal tendo em vista sua ligação com a empresa citada.

Cumpra esclarecer que no âmbito do processo judicial n. 0006024-90.2015.4.05.8100, da 11a Vara da Justiça Federal do Ceará, foi autorizado o compartilhamento de dados entre Polícia Federal e Receita Federal de tal modo que esse Procedimento Fiscal pode utilizar como prova os documentos apreendidos na residência do contribuinte em cumprimento ao Mandado de Busca e apreensão.

Destaca-se que diversos contribuintes, pessoas físicas e pessoas jurídicas, envolvidos na operação For All estão com procedimentos fiscais em andamento.

DA EMPRESA AIP

Após análise de todos os documentos e esclarecimentos apresentados pelo fiscalizado, através de seus procuradores, verificamos o que segue:

1. Dos Rendimentos isentos

O contribuinte transmitiu sua DIRPF 2014, Ano Calendário 2013, em 29/04/2014, dentro do prazo normal para envio de declarações. Não tendo informado nada a respeito de rendimentos isentos recebidos como distribuição de lucros de pessoas jurídicas, tendo transmitido duas retificadoras na data de 20/11/2014, sem nenhuma informação a respeito de rendimentos isentos recebidos como lucros distribuídos.

Apenas em 09/05/2018, o contribuinte transmitiu nova declaração retificadora incluindo no campo de rendimentos isentos os seguintes valores recebidos a título de Lucros e Dividendos:

Fonte Pagadora	CNPJ	Valor
Solteirões do Forró Gravações e Edições Musicais Ltda	08.073.121/0001-75	638.659,34
Aviões do Forró Gravações e Edições Musicais Ltda	07.940.525/0001-56	2.870.064,05
Radio Pajeu FM Ltda	10.394.880/0001-81	126.145,16

1.1 Da empresa Solteirões do Forró

A empresa Solteirões do Forró Gravações e Edições Musicais Ltda, CNPJ 08.073.121/0001-75, foi constituída em Fortaleza, conforme contrato social registrado na Junta Comercial do Estado do Ceará em 17/04/2006, sendo que o sócio Antônio Isaías Paiva Duarte detém participação societária de 45% do capital social.

No primeiro Aditivo ao contrato social, registrado na Junta Comercial do Estado do Ceará em 29/12/2009, o sócio Antônio Isaías Paiva Duarte se retira da sociedade e transfere suas cotas para outra sócia.

No quinto aditivo, registrado na Junta Comercial do Estado do Ceará em 27/02/2015, o sócio Antônio Isaías Paiva Duarte retorna à sociedade pela transferência de cotas de outro sócio.

De acordo com o Código Civil, arts. 1.150 e 1.151, o empresário ou a sociedade empresária vinculam-se ao Registro na Junta Comercial, sendo o que o registro somente produz os efeitos a partir da data da concessão.

(...)

Portanto, conforme Contrato Social e aditivos ao Contrato Social da empresa Solteirões do Forró, CNPJ 08.073.121/0001-75, no Período de 29/12/2009 a 27/02/2015, Antônio Isaías Paiva Duarte não participava da sociedade como sócio, não sendo possível a distribuição de lucros na forma declarada na DIRPF Ano Calendário 2013 do contribuinte.

O contribuinte apresentou uma declaração da empresa Solteirões do Forró informando que "os seguintes valores, repassados ao sócio Antônio Isaías Paiva Duarte, durante o ano de 2013, e registrado em conta corrente para ajuste de contas ao final daquele exercício:"

Datas de retirada	Montantes
31/01/2013	39.701,97
28/02/2013	36.960,43
31/03/2013	4.398,84
30/04/2013	4.281,43
30/05/2013	47.526,29
30/06/2013	94.076,66
31/07/2013	108.103,65
31/08/2013	58.883,99
30/09/2013	58.937,51
31/10/2013	29.375,04
30/11/2013	57.293,51
31/12/2013	99.120,02
Valor total	638.659,34

O contribuinte também apresentou outra declaração da empresa Solteirões do Forró, conforme transcrição abaixo:

"Conforme solicitado, a empresa Solteirões do Forró Gravações e Edições Musicais LTDA vem esclarecer que não há distribuição mensal de lucros. (grifo nosso).

Tem-se na verdade, uma conta corrente cuja titularidade é compartilhada entre os sócios e a empresa, de onde aqueles retiram valores a medida de sua necessidade e quando da distribuição dos lucros, estes são abatidos na forma distribuída.

Deste modo, quando do encerramento do ano-calendário, caso possua saldo credor, este é devidamente distribuído, de outra forma, caso ele possua saldo devedor, este é devidamente contabilizado como mútuo para pagamento no primeiro mês do exercício seguinte.

Outrossim, ressalte-se ainda que além destes valores, há também distribuição mensal de pró-labore, nos moldes declarados em sua declaração de Imposto de Renda Pessoa Física." Em seu depoimento à Polícia Federal, em 18 de outubro de 2016, o Sr Isaiás afirmou "QUE é sócio da Banda SOLTEIRÕES DO FORRÓ (com 37,5% de participação), não lembrando se seu nome efetivamente consta no contrato(talvez o do seu filho ENDERSON RABELO DUARTE);".

Portanto, considerando que o contribuinte não era sócio da empresa Solteirões do Forró, no ano de 2013, que a própria empresa declara que repassou ao contribuinte o valor de R\$ 638.659,34, que o contribuinte declarou na DIRPF o mesmo valor como rendimento isento, que, por todo o exposto, esse rendimento não se enquadra nas hipóteses de rendimentos isentos, tal valor será lançado como Omissão de Rendimentos Recebidos da Pessoa Jurídica Solteirões do Forró.

Como informado anteriormente neste Termo, o contribuinte foi alvo da operação For All da Polícia Federal em conjunto com a Receita Federal em outubro de 2016. Após a operação, o contribuinte apresentou a terceira retificadora à sua DIRPF 2014, em 09/05/2018, somente neste momento informando tais rendimentos recebidos da Pessoa Jurídica Solteirões do Forró e dando conhecimento ao fisco de tais valores.

Por todo o exposto, aplica-se ainda a multa qualificada de 150%, tendo em vista o claro intuito de fraude por parte do contribuinte declarando recebimentos de lucros e dividendos de uma empresa com a qual nem possuía vínculo na época, no sentido de sonegar informações a essa Fiscalização com o intuito de retardar o conhecimento dos fatos por parte da autoridade fazendária, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, incorrendo no art. 44 da Lei 9.439/96. Mais detalhado adiante no item dedicado à multa aplicada.

1.2 Da empresa Aviões do Forró

A empresa Aviões do Forró Gravações e Edições Musicais Ltda, CNPJ 07.940.525/0001-56, teve seu contrato social registrado na Junta Comercial do Estado do Ceará em 27/03/2006, detendo o contribuinte Antônio Isaias Paiva Duarte a participação de 35% do capital social.

No decorrer das atividades o contrato social sofreu algumas alterações através de aditivos ao contrato social alterando o percentual de participação dos sócios.

O contribuinte em tela manteve sua participação na sociedade, pelo menos até o 6º aditivo ao contrato social, registrado na Junta Comercial do Estado do Ceará em 30/05/2018 (último aditivo apresentado a essa fiscalização).

No Termo Inicial, cujo teor o contribuinte teve ciência em 25/06/2018, foi solicitada a documentação comprobatória do efetivo recebimento de todos os valores lançados a título de rendimentos isentos e não tributáveis recebidos nos anos de 2013 a 2017, sendo que, referente ao ano de 2013, o contribuinte anexou tão somente documentação referente aos recebimentos da Radio Pajeú.

Através do Termo de Intimação n.1, cuja ciência deu-se em 27/08/2018, foi novamente solicitada documentação referente ao efetivo recebimento dos valores de lucros distribuídos da empresa Aviões do Forró, sendo que o contribuinte respondeu em 11/09/2018, que "só foi identificado um único valor realizado por meio bancário (transferência) — Portanto, para os demais valores não há documentação comprobatória, por sua realização ter ocorrido em espécie, haja vista a atividade desenvolvida pelas fontes pagadoras." Pretendendo fazer prova a esse único valor citado, o contribuinte apresentou a essa fiscalização um extrato bancário do Bradesco onde consta uma transferência de R\$ 40.000,00, porém sem identificação do número da conta a que pertence, sem identificação do correntista e sem identificação do ano do extrato (apenas dia e mês), portanto tal documento é desprovido de valor probatório a que pretendia o contribuinte.

O contribuinte também apresentou uma declaração da empresa Aviões do Forró, datada de 16 de agosto de 2018, onde a mesma esclarece:

"Conforme solicitado, a empresa Aviões do Forró Gravações e Edições Musicais LTDA vem esclarecer que não há distribuição mensal de Lucros.

Tem-se na verdade, uma conta corrente cuja titularidade é compartilhada entre os sócios e a empresa, de onde aqueles retiram valores a medida de sua necessidade e quando da distribuição dos lucros, estes são abatidos na forma distribuída.

Deste modo, quando do encerramento do ano-calendário, caso o sócio possua saldo credor, este é devidamente contabilizado como mútuo para pagamento no primeiro mês do exercício seguinte.

Outrossim, ressalte-se ainda que além destes valores, há também distribuição mensal de pró-labores, nos moldes declarados em sua declaração de Imposto de Renda Pessoa Física." Por outro lado, o contribuinte também apresentou outra declaração da empresa Aviões do Forró, datada de 30 de agosto de 2018, onde informa que "os seguintes valores, repassados (grifo nosso) ao sócio Antônio Isaías Paiva Duarte, durante o ano de 2013, e registrado em conta corrente para ajuste de contas ao final desse exercício:"

Data da retirada	Montante
31/01/2013	168.637,63
28/02/2013	187.001,93
31/03/2013	173.513,24
30/04/2013	192.306,64
30/05/2013	250.317,58
30/06/2013	552.757,06

31/07/2013	281.938,32
31/08/2013	279.379,87
30/09/2013	209.972,48
31/10/2013	142.031,23
30/11/2013	210.680,89
31/12/2013	221.527,18

Observa-se que nessa declaração a empresa Aviões do Forró não esclarece a que título se deram tais "valores repassados" e na declaração anterior a empresa declara que não há distribuição mensal de lucros e que há distribuição mensal de pró-labores, donde se conclui de uma lógica simples que tais valores informados na tabela acima tratam-se de pró-labore e assim devem ser tributados.

Ainda, em busca da verdade material, no intuito de esclarecer a natureza do rendimento declarado como distribuição de lucros na DIRPF 2014 (ano calendário 2013) essa fiscalização solicitou no Termo de Início toda a documentação contábil e fiscal, balancete, livro caixa, razão do conta corrente das empresas das quais o contribuinte declarou ter recebido distribuição de lucros. O contribuinte apresentou tão somente a documentação referente à empresa Radio Pajeu.

Instado novamente a apresentar tais documentos através do Termo de Intimação 1, o contribuinte apresentou declaração da empresa Aviões do Forró, em 05 de setembro de 2018, assinado pelo advogado Almir de Almeida Cardoso JR, OAB/CE 31.498, afirmando que:

"Como sabemos, a pessoa física, por Lei, não tem o dever de guardar ou sequer manter qualquer documento da pessoa jurídica, posto que estas possuem personalidades jurídicas distintas.

Desta forma, caso a receita Federal efetivamente necessite de tal documento, entendemos que, além de possuir tais informações, através da DIRF, ECF e ECD, ele deve intimar a pessoa jurídica pqrq (sic) que apresente tal documentação." Diante da negativa do contribuinte, essa fiscalização efetuou Diligência Fiscal na empresa Aviões do Forró, sendo emitido Termo de Intimação Fiscal, em 19/09/2018, solicitando novamente livro caixa, balanço, Livro razão e Diário e comprovantes de transferência dos valores de lucro distribuídos aos sócios.

A empresa Aviões do Forró, manifestou-se em 28 de setembro de 2018, solicitando prorrogação do prazo para atendimento do Termo de Intimação, conforme se transcreve abaixo:

"1. Tendo em vista o exíguo prazo concedido para a entrega da escrituração contábil requisitada, requer-se sua prorrogação por mais 20 (vinte) dias.

2. A Intimada não é obrigada a maner o Livro Razão, mas somente o Livro Caixa, tendo em vista ser optante do regime de tributação do lucro presumido, conforme preleciona o art. 527 do RIR/99. Contudo, para fins de satisfazer as fiscalizações das pessoas físicas, foram entregues aos sócios declarações contendo os respectivos valores distribuídos em Conta-corrente, já em pose da Ilustre Fiscal.

3. Inicialmente, ressalta-se que a referida distribuição se deu, primordialmente em dinheiro. Ademais, as referidas comprovações se dão por meio das DIRFs enviadas no referido período, já em posse da Receita Federal do Brasil." Em 22 de outubro de 2018, a empresa Aviões do Forró, através de seu advogado, Almir de Almeida Cardoso JR, OAB/CE 31.498, apresentou a seguinte resposta ao termo de intimação:

"Não obstante, como já tratado, a empresa é optante pelo Lucro Presumido, sendo obrigada a manter somente o livro caixa da empresa — art. 527 do R1R/99 -, não possuindo os demais livros solicitados, impossibilitando assim a apresentação dos demais livros requeridos.

Relativo ao Livro Caixa do ano de 2013, estamos impossibilitados de apresentá-lo, tendo em vista que o contribuinte só possui obrigação de guarda legal por 5(cinco) anos, conforme art. 195 do CTN e 37 da Lei 9.430/96. Diante disto, como já se passaram mais de 5(cinco) anos e não temos obrigação legal de guarda desses documentos, não iremos apresentá-lo.

Desta forma, segue em anexo, o Livro Caixa de 2017, os demais documentos deste item estão prejudicados pelo disposto acima e pelo instituto da Decadência.

" Cumpre esclarecer que os artigos citados pelo representante da empresa Aviões do Forró, tratam apenas ao direito de a Fazenda Pública examinar os livros e documentos, bem como os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica dentro do prazo estabelecido para constituição do crédito tributário, senão vejamos:

(...)

Portanto, tratando-se de fatos relativos ao Ano Calendário de 2013, Exercício 2014, essa fiscalização ainda se encontrava dentro do prazo de exigir tais documentos, no caso negados incorretamente a essa fiscalização pela empresa Aviões do Forró.

Aliás, apenas para ressaltar o intuito meramente protelatório do contribuinte para com o procedimento fiscal ora em andamento, o advogado da empresa Aviões do Forró em 05/09/2018 apresentou declaração de que a documentação deveria ser solicitada à pessoa jurídica e não à pessoa física, é o mesmo que em 28/09/2018, solicitou prorrogação de 20 dias para a apresentação da mesma documentação, e ainda é o mesmo que em 22/10/2018 apresentou declaração negando a documentação da empresa, alegando erroneamente o instituto da decadência.

Cumpre ressaltar que os "repasses de valores" aos sócios podem ser realizados via pró-labore, tributado conforme a legislação vigente, ou via distribuição de lucros, isento dentro dos limites específicos trazidos pelos incisos do §2º do art 48 da Instrução Normativa SRF nº93, de 1997, quais sejam:

(...)

De acordo com o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aos lucros distribuídos pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário:

(...)

Imperioso enfatizar que toda a sistemática implementada se assentou na condição de existir escrituração contábil feita pela empresa distribuidora dos lucros com observância da lei comercial e tributária à época dos fatos e lastreada em documentos, fato reiterado em farta jurisprudência emanada das instâncias superiores, conforme exemplo desse Acórdão do CARF — Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reproduzidas abaixo.

Acórdão CARF nº 2201-002.686 DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ISENTOS. LUCRO PRESUMIDO. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. Para a distribuição de lucros isentos além do percentual permitido pela legislação, é indispensável que o excesso de lucro esteja comprovado através de escrituração contábil em conformidade como art. 258 do Decreto 3000/1999. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ISENTOS. COMPROVAÇÃO.

Para serem considerados como rendimentos isentos, os lucros e dividendos distribuídos devem estar registrados na escrituração contábil da empresa e o pagamento ao sócio efetivamente comprovado.

Portanto, considerando que o contribuinte não comprovou o efetivo recebimento do valor de R\$ 2.870.064,05, declarados em sua DIRPF Ano Calendário 2013, exercício 2014 como rendimentos isentos recebidos como distribuição de lucros da empresa Aviões do Forró, considerando que a empresa Aviões do Forró declarou que não há distribuição mensal de lucros e que efetuou os repasses mensais ao contribuinte no valor total indicado acima, e ainda não apresentou escrituração contábil que demonstre o lucro distribuído, por todo o exposto esse valor será lançado como Omissão de Rendimentos recebidos da Pessoa Jurídica Aviões do Forró.

Por todo o exposto, aplica-se ainda a multa qualificada de 150%, tendo em vista o intuito de fraude por parte do contribuinte que, através de ação dolosa, tendente a modificar as características do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física, declarou como isentos seus rendimentos no intuito de obter evitar tributação, sonegar informações a essa Fiscalização e com o intuito de retardar o conhecimento dos fatos por parte da autoridade fazendária, conforme prevê o art. 44 da Lei 9.430/96.

2. Dos empréstimos da empresa AIP

A empresa AIP Locações, empreendimentos e participações - Eireli, CNPJ 07.732.890/0001-75, instituída em 21/11/2005, cujo titular é o contribuinte Antônio Isaías Paiva Duarte, com sede no mesmo endereço o qual o contribuinte informa à Receita Federal, foi alvo de Diligência conforme TDPF n. 03.1.01.00-

2018-00086-6, sendo intimado a apresentar, entre outros documentos, livro caixa da empresa do ano de 2013.

Do Livro Caixa da empresa AIP apresentado na Diligência, foi possível identificar diversos empréstimos ao Sr. Antônio Isaías, no decorrer do ano de 2013, conforme tabela em anexo a esse relatório, cujo resumo mensal segue abaixo:

A I P DUARTE EVENTOS EIRELI - CNPJ 07.732.890/0001-75 LIVRO CAIXA DO ANO-CALENDÁRIO 2013 Lançamentos de Empréstimos ao Sócio ANTÔNIO ISAIAS PAIVA DUARTE		
Data	Histórico	Saída
JANEIRO	Vr Empréstimo Isaías	6.534,51
FEVEREIRO	Vr Empréstimo Isaías	43.637,59
MARÇO	Vr Empréstimo Isaías	56.677,31
ABRIL	Vr Empréstimo Isaías	36.498,87
MAIO	Vr Empréstimo Isaías	44.223,70
JUNHO	Vr Empréstimo Isaías	37.537,78
JULHO	Vr Empréstimo Isaías	14.706,77
AGOSTO	Vr Empréstimo Isaías	38.625,04
SETEMBRO	Vr Empréstimo Isaías	37.791,32
OUTUBRO	Vr Empréstimo Isaías	30.025,30
NOVEMBRO	Vr Empréstimo Isaías	41.184,46
DEZEMBRO	Vr Empréstimo Isaías	71.345,91
Total		458.788,56

No Termo de Intimação 1, o contribuinte é instado a apresentar planilha com valores, datas e envolvidos em todos os empréstimos concedidos e contraídos no período de 2013 a 2017, com os respectivos documentos comprobatórios.

Em 11 de setembro de 2018, o contribuinte apresentou a planilha com empréstimos concedidos à empresa AIP Duarte no ano de 2013 no valor total de R\$ 903.357,07, bem como 45 arquivos digitalizados com o nome de empréstimos concedidos, silenciando quanto aos empréstimos recebidos da empresa AIP Duarte.

Através de Termo de Intimação, em 28/09/2018, o contribuinte é instado a apresentar contratos de mútuo entre o contribuinte e a empresa AIP, CNPJ 07.732.890/0001-75.

Em resposta, o contribuinte apresentou uma "DECLARAÇÃO PARTICULAR DE CONTA CORRENTE FINANCEIRA" datada de 11/10/2018, assinada por ele mesmo duas vezes, uma vez como pessoa física e outra vez como titular da empresa AIP Empreendimentos, Locações e participações - Eireli, onde o contribuinte se identifica como Declarante Credor e a empresa AIP simplesmente como Declarante Devedora, afirmando que:

"Primeiro: as PARTES acima qualificadas, DECLARAM que mantem entre si uma relação de CONTA CORRENTE FINANCEIRA, por meio de Contrato Tácito, não escrito estabelecida entre o DECLARANTE CREDOR e a DECLARANTE DEVEDORA, através da qual, aquele aportou recursos em favor da DECLARANTE DEVEDORA, de modo a atender as necessidades de ultimação das suas atividades empresariais rotineiras.

1.1. Considerando que o DECLARANTE CREDOR sempre foi e é o único sócio da DECLARANTE DEVEDORA, as PARTES convencionaram que essa relação seria estabelecida de modo tácito, sendo dispensada a sua formalização por escrito;"

1.2. As PARTES informam que no âmbito da presente relação de conta-corrente, realizaram, uma em favor da outra uma série de operações sucessivas e recíprocas, que não se liquidaram de imediato, mas que foram contabilizadas e anotadas em uma rubrica contábil, identificando, pontualmente, as partidas de crédito e débito;

1.2.a. Os aportes foram realizados DECLARANTE CREDOR, tanto por meio de TED — Transferência Eletrônica Disponível e em moeda corrente nacional, ou ainda, mediante aquisição de bens cujos pagamentos sejam realizados à ordem da DECLARANTE DEVEDORA;

1.2.b. No curso da vigência da relação de Conta Corrente, sempre foi facultado à DECLARANTE DEVEDORA a realizar restituições pontuais, e esporádicas ao DECLARANTE CREDOR, ou ainda, realizar pagamentos de obrigações assumidas por este último, identificáveis, e à sua ordem, também contabilizados, de modo a permitir a realização de um "encontro de contas", em futura liquidação da conta-corrente;

1.3 Os valores movimentados em partidas de crédito e débito, de parte a parte, são e estão unificados em um montante universal, como uma "massa de crédito", inexigíveis ou inexecutáveis, salvo se houver solicitação de encerramento da conta corrente, quando serão apurados os valores eventualmente devidos de parte a parte e, então, compensáveis;

1.3.a. Nada obstante as terminologias ora empregadas, até a solicitação de encerramento da relação de conta-corrente, nenhuma parte poderá ser considerada credora ou devedora, uma da outra e vice-versa.

1.3.b. As remessas correntes não operam novação, logo não se poderão substituir as obrigações antigas pelas novas, toda vez que um crédito for lançado na conta.

1.3.c. Os saldos devedores são considerados dívidas ilíquidas, antes de assim reconhecidas pelo eventual devedor, na forma constante na cláusula abaixo.

1.4. As PARTES declaram ainda, que convencionaram que sobre as movimentações financeiras de parte a parte, não incidirá juros remuneratórios, atualização monetária ou mesmo multa.

SEGUNDO: Considerada a particularidade de que o DECLARANTE CREDOR é o único sócio da DECLARANTE DEVEDORA, as PARTES declaram ainda, que não estabeleceram prazo de vigência da presente relação de CONTACORRENTE FINANCEIRA, a qual poderá ser liquidada, através de notificação premonitória, escrita, com antecedência de trinta (30) dias, oportunidade em que as PARTES devem apresentar, uma a outra, os seus registros de partida de crédito e débito, para então, aferir a "prestação de contas".

Pela declaração do contribuinte acima transcrita em parte, não há contrato de mútuo entre o contribuinte e a empresa da qual é titular para amparar o valor lançado no livro caixa da empresa como empréstimos para o sócio. Há um acordo tácito, sem prazo de vigência, sem cobrança de juros remuneratórios, atualização monetária ou mesmo multa.

Ao contrário do que declara o contribuinte, não é dispensada a formalização do contrato de mútuo entre a empresa e seu titular, pelo contrário, são indispensáveis para a comprovação da operação de mútuo o contrato registrado no registro público e a apresentação de documentos hábeis e idôneos, sendo insuficientes para opor a operação a terceiros, um simples acordo tácito entre as partes envolvidas, no caso as "partes envolvidas" são uma só pessoa, o contribuinte ora fiscalizado.

Vejamos o disposto nos arts. 221 e 288 do Código Civil Brasileiro:

(...)

Portanto, para gerar efeitos perante o Fisco, o mútuo que alega o contribuinte deveria ter sido celebrado mediante contrato formalizado e devidamente averbado em registro público.

Mas o que se observa da documentação apresentada é a confusão patrimonial e financeira entre o contribuinte e a empresa AIP, onde as contas pessoais do contribuinte são pagas pela empresa, cartão de crédito é compartilhado entre contribuinte e empresa, compra de veículos e imóveis com dinheiro do contribuinte e posterior escrituração em nome da empresa.

Portanto, o valor de R\$ 458.788,56 recebido pelo contribuinte da empresa AIP Duarte, não pode ser considerado como operação de mútuo, uma vez que não revestido das formalidades legais necessárias para surtir efeito perante o Fisco, ademais, a contabilidade da empresa só pode ser considerada como dotada de

força probante plena quando devidamente respaldada por documentação hábil e idônea que lhe suporte a veracidade, o que não se verifica na situação sob análise, devendo tais rendimentos recebidos serem considerados como tributáveis.

Assim, o contribuinte ao omitir tais valores do Fisco, receber valores que de fato tem natureza remuneratória, simular uma situação de mutuo inexistente para tentar regularizar uma confusão patrimonial e financeira entre o contribuinte e a empresa AIP, praticou, inequivocamente, uma ação dolosa intencional e consciente, a qual retardou o conhecimento dos fatos por parte do Fisco. O evidente intuito de fraude se coaduna com a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme o art. 44, II da Lei 9.430/96.

DA INFRAÇÃO APURADA EXERCÍCIOS DE 2014 - ANO CALENDÁRIO 2013:

1. Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica:

Diante de todo o exposto neste Termo de Verificação Fiscal foram objeto de lançamento de ofício a omissão de rendimentos recebidos das empresas das quais o contribuinte é sócio e/ou titular, conforme tabela a seguir:

Empresa	CNPJ	Rendimento
Solteirões do Forró Gravações e Edições Musicais Ltda	08.073.121/0001-75	638.659,34
Aviões do Forró Gravações e Edições Musicais Ltda	07.940.525/0001-56	2.870.064,05
AIP Locações, Empreendimentos e Participações - Eireli	07.732.890/0001-75	458.788,56
Total		3.967.511,95

DA MULTA APLICADA

Assim, por tudo o acima exposto, aplicada, em relação à infração Omissão de Rendimentos, descrita no item acima, a multa de ofício em seu percentual de 150%. pela simples adequação da conduta praticada ao disposto no art. 44, inciso II da Lei 9.430/96:

(...)Verificou-se a conduta intencional do contribuinte, quando este apresenta Declarações que não correspondem à realidade dos fatos, consumando a tentativa de modificar as características dos rendimentos recebidos das pessoas jurídicas citadas.

Quanto aos rendimentos recebidos da empresa Solteirões do Forró, o contribuinte nem constava do quadro societário da empresa à época dos fatos, mesmo assim declara ter recebido lucros distribuídos de tal empresa, essa, por sua vez, encaminhou declarações a essa fiscalização alegando que fez o "repasse" dos valores, mas que há também distribuição de pró-labore.

Quanto aos rendimentos recebidos da empresa Aviões do Forró, o contribuinte alega tratar-se de distribuição de lucro, mas não apresentou comprovante do efetivo recebimento, alegando que as transações ocorreram em espécie, a

empresa, por sua vez, foi diligenciada e intimada a apresentar os livros contábeis, mas se negou alegando erroneamente a decadência.

Quanto aos rendimentos recebidos da empresa AIP o contribuinte sonegou totalmente a informação. A informação sobre rendimentos foi obtida diretamente na empresa através de diligência fiscal, onde se verificou no livro caixa o lançamento de diversos empréstimos para o contribuinte. Esses empréstimos não encontram amparo na legislação uma vez que não foram documentados com contrato de mútuo registrado. Na verdade, o contribuinte demonstra que tentou simular esses empréstimos na tentativa de aparentar certa legalidade na confusão patrimonial entre a pessoa física e a pessoa jurídica.

DA SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA

No curso dessa fiscalização verificamos a confusão patrimonial entre o contribuinte Antônio Isaias Paiva Duarte e a empresa AIP Locações, Empreendimentos e Participações — Eireli, CNPJ 07.732.890/0001-75, pelos seguintes fatos:

1. O contribuinte e a empresa possuem o mesmo endereço cadastral nos sistemas da Receita Federal do Brasil, na Rua Herói do Acre, 500, Passaré, Fortaleza/CE;

2. O contribuinte apresentou declaração da empresa AIP, que ele mesmo assina, datada de 30/10/2018, de que utiliza o cartão de crédito da empresa para custear despesas pessoais:

"DECLARA, para os devidos fins, que os CARTÕES CORPORATIVOS em nome da declarante, foram utilizados ao longo dos anos, tanto para realização de despesas da sociedade declarante, como também e especialmente, para pagamento de despesas pessoais de seu único sócio ANTÔNIO ISAIAS PAIVA DUARTE..."

3. Segundo o livro caixa da AIP e também comprovantes de pagamentos trazidos pelo contribuinte, a empresa paga diversas despesas pessoais do contribuinte, documentos serão anexados ao Processo Administrativo Fiscal. Como por exemplo, a conta da escola do filho, como podemos ver abaixo:

4. O contribuinte utiliza o patrimônio da empresa para realizar pagamentos pessoais e vice-versa, atentando contra o princípio da Entidade, onde o patrimônio da pessoa jurídica não pode jamais se confundir com o patrimônio de seus sócios ou proprietários;

5. O contribuinte declarou que ocorrem empréstimos entre ele e a empresa, uma relação que o contribuinte denominou de "CONTA CORRENTE FINANCEIRA", mas sem haver contrato de mútuo registrado, apenas (segundo a declaração do contribuinte) : "um contrato tácito, não escrito", onde o contribuinte "aportou recursos em favor da DECLARANTE DEVEDORA (a empresa), de modo a atender as necessidades de últimação das suas atividades empresarias rotineiras." Esses aportes de recursos sem contrato, sem incorporação de capital, de maneira totalmente informal se davam na forma de TED — transferência eletrônica

disponível, aquisição de bens cujos pagamentos eram realizados pelo contribuinte e o registro do imóvel em nome da pessoa jurídica, totalmente à margem da legislação.

Vejamos a seguir a lista do que o contribuinte atribuiu o nome de empréstimos à empresa, onde salta aos olhos a confusão patrimonial, onde podemos ver que o contribuinte efetuou a compra de terreno, veículos e apartamento com dinheiro da pessoa física e registrou tais bens em nome da sua empresa AIP:

(...)

Ressalte-se ainda, que o contribuinte declara que tais "empréstimos" são considerados "dívidas ilíquidas", sem incidência de juros remuneratórios, atualização monetária ou mesmo multa. Também não há estabelecimento de prazo de vigência.

Se de um lado o contribuinte apresentou essa tabela acima declarando que esses valores foram repassados à empresa AIP na forma informada na quinta coluna da tabela, somando um total de R\$ 903,357,07, de outro lado o contribuinte declara na sua DIRPF 2014 (ano Calendário 2013), na parte de bens e direitos o empréstimo para a mesma empresa AIP, no valor de R\$ 6.791.533,82, sendo que houve um aumento de R\$ 437.143,06 em 2013 em relação ao declarado em 2012.

Além da incongruência de informações constatada acima, o contribuinte não declara dívidas e ônus reais em sua DIRPF 2014, embora no livro caixa da empresa AIP tenha sido possível identificar o valor de R\$ 458.788,56 escriturados como empréstimos da empresa AIP para o seu titular Antônio Isaías no ano de 2013.

Ressalte-se que, por se tratar de encerramento parcial da fiscalização relativo apenas ao Ano Calendário de 2013, nos atemos a exemplificar com fatos ocorridos em 2013, embora a confusão patrimonial tenha perdurado por diversos anos.

Essa pratica reiterada de confusão patrimonial, sendo que o contribuinte adquire bens móveis e imóveis e registra em nome da empresa AIP, mostra uma clara tentativa de blindagem patrimonial, protegendo os bens adquiridos de uma possível execução até mesmo por parte do Fisco.

Tendo em vista que o patrimônio do contribuinte se encontra em clara confusão com o patrimônio da empresa AIP Locações, empreendimentos e Participações — Eireli, a empresa torna-se solidariamente obrigada pelo credito tributário do contribuinte, conforme o art. 124 do CTN:

(...)

ENCERRAMENTO DO PROCEDIMENTO FISCAL

Encerramos parcialmente, nesta data, a ação fiscal no contribuinte abrangendo o Ano Calendário de 2013 com apuração do crédito tributário decorrente do lançamento de Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica,

reservando ainda o direito da Fazenda Nacional de reabrir nova ação fiscal para o mesmo ou outro exame, caso haja documentação e/ou fatos novos.

(...)”.

(Síntese do Termo de Verificação Fiscal)

IMPUGNAÇÃO

Após a ciência do Auto de Infração em 23/11/2018 (fls. 232), o contribuinte apresentou impugnação em 24/12/2018 (fls. 246/279), com as seguintes alegações:

“(…) Não obstante a fiscalização tenha sido iniciada em função da “Operação For All”, da Polícia Federal, segundo consta no próprio Auto de Infração, a acusação sobredita não se lastreia em muito mais que a intuição da Auditora Fiscal competente, ignorando por completo os depoimentos e demais provas produzidos ao longo daquela Operação.

Para justificar sua versão de fato – que, aparentemente, por feliz coincidência, é tão benéfica quanto é possível ser ao Fisco Federal - a Autuante não constatou, ou sequer se deu o trabalho de supor, como fez muitas vezes, qual teria sido a fonte dos rendimentos alegadamente tributáveis deste Contribuinte. Não houve a mínima investigação sobre a situação fática central para a constituição de todas as obrigações constantes no Lançamento de Ofício: as circunstâncias do fato gerador.

No caso da primeira das sociedades citadas, a Solteirões do Forró Gravações e Edições Musicais LTDA., foi simplesmente dito que este Impugnante não seria sócio, por não constar como tal nos atos constitutivos e presumido, a partir de então, que a renda declarada não poderia decorrer de distribuição de lucros. Isto é tornado explícito, na página 12 (doze) do Termo de Verificação, nos seguintes termos:

(...)Essa versão, todavia, é contrariada por todos os elementos de prova disponíveis na “Operação For All”, a que a própria Agente Fiscal alegou ter acesso.

Diversos depoimentos contrariam o contexto relatado no Auto de Infração, atestando que este Impugnante era sócio de fato da Solteirões do Forró, como será indicado oportunamente.

No caso da Aviões do Forró Edições e Gravações Musicais LTDA., é ainda menos fundamentada a autuação. Ela se funda tão somente em uma presunção feita a partir de “lógica simples” (SIC), sem qualquer elemento de prova que lastreie que essa versão de fato corresponde ao mundo real. Eis o trecho em que a Auditora explicita sua presunção:

(...)

Neste momento, não conseguimos explicitar, com suficiente precisão, o quão escandaloso e absurdo é esse argumento. Além da contradição com outro trecho

da autuação, a ser demonstrada mais adiante, a Agente Fiscal, basicamente, obteve uma tabela de valores repassados mensalmente, sempre diferentes um do outro, e presumiu que, se não havia distribuição de lucros mensal, mas havia distribuição de pró-labore mensal, segundo as declarações da própria Sociedade Empresária, aqueles valores deveriam ser, integralmente, relativos a pró-labore, mesmo que o Autuado fosse, efetivamente, sócio da pessoa jurídica em questão!

Isto quando, segundo a mesma declaração da Aviões do Forró, aqueles valores faziam parte de conta-corrente e eram abatidos da distribuição de lucro a ser realizada posteriormente, o que é coerente com as informações fornecidas e as declarações de todos os contribuintes envolvidos! A autuação, nesse caso, é um escárnio!

Com efeito, conseguiu ainda agravar essa autuação absurda com a aplicação de multa de ofício por suposta sonegação, majorando em 150% (cento e cinquenta por cento) o crédito tributário lançado, sem fundamentar de forma minimamente idônea a imposição dessa sanção!

A autuação estendeu ainda o indevido lançamento em questão à AIP Locações, Empreendimentos e Participações – EIRELI, unicamente pelo fato de manter conta-corrente com o seu único sócio. Esse mesmo fato, contudo, que foi utilizado nesse caso para justificar a alegação de confusão patrimonial, no caso da relação entre a Aviões do Forró e seus respectivos sócios, não configurava confusão patrimonial, mas o pagamento de pró-labore, em vez da distribuição de lucros. Há evidente disparidade de tratamento nos dois casos, sempre de acordo com a conclusão mais apropriada aos interesses do Fisco.

Como última nota desta narração, devemos destacar que – além de não terem sido produzidas quaisquer provas no curso da fiscalização para lastrear os fatos alegados pela Autoridade Fazendária – a notificação da autuação não foi acompanhada de CDs ou qualquer outros meios de dar acesso a este Impugnante da documentação utilizada ao longo do procedimento inquisitório. Este é mais um defeito que soma-se a todos os relatados anteriormente, como se estes já não bastassem.

Desse modo, nos termos da argumentação a seguir empreendida, demonstraremos, por fundamentos fáticos e jurídicos irresistíveis, ser nula e absolutamente improcedente a autuação ora impugnada, pelo que pedimos particular atenção às razões que seguem.

III – DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.I – Das Invalididades do Auto de Infração

Douto Julgador, preliminarmente, mesmo antes de ser travada qualquer discussão de mérito, já há de ser constatada a não subsistência desta autuação, por força de um conjunto de invalidades insanáveis que a viciam.

Para a formação dos juízos de validade pretendidos nesta argumentação, com efeito, podem ser necessárias algumas noções fundamentais sobre a matéria.

Fredie Didier Jr. brilhantemente, presta algumas observações muito pertinentes aos nossos objetivos:

(...)Desse modo, existindo diversas normas cogentes que regem os procedimentos fiscais, prescrevendo requisitos essenciais dos quais a falta gera defeito causador de invalidade, devemos dedicar nossos esforços em convencer de um juízo negativo de conformidade entre as referidas normas e os seus respectivos suportes fáticos, de modo que o ato jurídico de lançamento já tenha sido praticado, desde sua origem, com vício insanável. Em outros termos, devemos, brevemente, demonstrar que os suportes fáticos de determinadas normas procedimentais não foram adequadamente satisfeitos, pelo que, tendo sido desrespeitadas tais regras que regem a prática do ato de lançamento, este deve ser reputado nulo.

Bem, nesse contexto, podemos enumerar 2 (duas) causas de invalidade independentes entre si, mas igualmente robustas para produzir a consequência pretendida (invalidação).

Iniciando pela mais facilmente aferível, a primeira causa de nulidade é a não especificação da infração que ensejaria a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430/96. Esse artigo assim dispõe:

(...)Portanto, com a imposição de sanção, no caso concreto, foi feita nos termos do § 1º, para total compreensão da norma, é necessária a cognição dos mencionados artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64. Esses dispositivos foram assim redigidos:

(...)Bem, torna-se muito claro, desde já, e é exatamente este o fato importante para nosso argumento, que tratam-se de 3 (três) tipos infracionais diferentes entre si, cada um tipificando uma universalidade de condutas aferível no mundo real.

Eis a questão: no caso concreto, não foi especificada qual dessas 3 (três) condutas diferentes foi praticada pelo contribuinte para justificar a aplicação da multa. Houve tão somente algumas menções vagas ao suposto intuito doloso, sem dizer se havia ele incorrido na conduta do artigo 71, 72 ou 73. Em alguns trechos, dá a entender que seria aplicável o artigo 712, em outros, que foi considerado como incidente o artigo 723 e, ainda em mais alguns, poder-se-ia inferir que a Agente Fiscal pretendia aplicar sanção pela infração prevista no artigo 73.

Enfim, é confusa a própria acusação, pois não é jamais dito, direta e inequivocamente, como deveria ser, qual dessas infrações foi praticada, se só uma delas, qual, ou se mais de uma, cumulativamente, e quais. A Autoridade Fiscal contenta-se apenas em dizer que houve dolo, só não se sabe para a prática de qual das condutas tipificadas na lei. Sempre que a representante da Fazenda Pública trata da aplicação da multa do artigo 44, ela fala “nos termos dos arts.

71, 72 e 73 da Lei 4.502/64”, inclusive, reproduzindo todos esses dispositivos ao fazê-lo. Não houve chance para este Contribuinte, desta feita, de saber do que efetivamente é acusado.

Com efeito, essa situação é problemática por mais de uma razão. A primeira delas é que a falta de indicação do fundamento legal específico prejudica o requisito de fundamentação dos atos administrativos - decorrente do princípio da motivação - que deve ser ainda mais severamente aplicado aos atos administrativos impositivos de sanção. Hugo de Brito Machado Segunda explica a importância dessa exigência em breve, mas excelente, texto:

(...)No segundo parágrafo desse excerto, já é explicitada a segunda razão pelo qual é ilícita essa situação de falta de especificidade no enquadramento legal. É que apenas quando se conhece a integralidade da acusação imputada – a conduta(situação de fato), o enquadramento legal e a sanção respectiva – é que se torna possível exercer plenamente o direito de defesa.

Nessa perspectiva, obviamente, não é possível produzir provas em contrário de alegação de fato que não foi feita. A produção de provas de uma proposição negativa (não ocorreu fato X) depende, obviamente, da ciência de qual seria o fato que se quer provar a inexistência.

De idêntico modo, não é possível alegar a invalidade, por qualquer motivo, da aplicação de determinada norma sancionadora, ou mesmo questionar seu enquadramento legal, se não se sabe qual a norma impositiva de sanção que se está aplicando naquele caso particular.

Enfim, quando não é devidamente especificada a acusação, fica severamente prejudicado o direito de defesa do Contribuinte. O artigo 59 do Decreto 70.235/72, que rege a matéria, tem prescrição expressa da consequência jurídica nesse tipo de situação:

(...)Desse modo, está fartamente demonstrada a inequívoca inobservância de requisito prescrito em lei. Neste caso, de mais de um dispositivo de lei. Isto, portanto, já há de ser suficiente para gerar o efeito jurídico de invalidade, cessando, em absoluto, a produção de efeitos do ato jurídico de lavratura do Auto de Infração.

Como adiantamos, contudo, há ainda outra causa de invalidade no caso concreto. É que a notificação do Auto de Infração, no caso concreto, não foi instruída com os CDs com a documentação utilizada no procedimento administrativo de fiscalização, como seria usual.

Na verdade, como será mais detidamente exposto ao tratar do mérito, não foi produzida uma única prova, por frágil que fosse, pela Agente responsável pela fiscalização. Ela, explicitamente, como já demonstrado por trechos do próprio Auto, baseou seu lançamento de tributo e multa somente em presunções, jamais em elemento de prova tendente a verificar a verdade material. Não apenas não foi provado o recebimento de receitas por este Contribuinte de outras fontes,

tributáveis, em substituição às declaradas por ele, que são isentas, mas não foi sequer tentada a produção dessas provas. Foi simplesmente presumido – sem fundamento nenhum, que não a intuição da responsável pela fiscalização – que, se havia pagamento mensal de pró-labore, e foram pagas quantias todos os meses a este Sócio, estas quantias, seriam, integral e necessariamente, prólabore, ainda que as ambas as partes envolvidas alegassem o contrário. Dentre outros absurdos da mesma ordem.

Acontece, Caro Julgador, que isto, a renúncia à produção de provas, não é permitido pelo mesmo Decreto 70.235/72. Nesse caso, a regra infringida é a do seu artigo 9º, assim enunciado:

(...)Temos, então, mais uma prescrição de lei - que consiste em requisito essencial de validade, ínsito ao próprio ato – não obedecida pela fiscalização. Isto, nos termos do excerto de Fredie Didier Jr., reproduzido no começo desta seção, é justamente o que causa a aplicação da sanção de invalidade, o que, mais uma vez, impõe-se contra o Auto de Infração impugnado. Ele nasceu com 2 (dois) defeitos congênitos gravíssimos e, por isto, deve perecer.

Ratificando esse posicionamento, como último ato do sepultamento jurídico do Auto de Infração, Fabiana Del Padre Tomé explica detalhadamente as razões pelas quais esse fato é ensejador de nulidade absoluta:

(...)Portanto, por qualquer das razões expostas nesta seção, há de ser reconhecida a invalidade do ato administrativo de lançamento, cessando imediatamente a sua produção de efeitos.

III.II – Da Improcedência do Lançamento por Omissão de Rendimentos

Ilustre Autoridade Fiscal, no mérito, as supostas omissões de rendimentos indicadas no Auto de Infração são divididas em 2 (duas) fontes, como já explicitamos previamente, Solteirões do Forró Gravações e Edições Musicais LTDA. (CNPJ: 08.073.121/0001-75) e Aviões do Forró Edições e Gravações Musicais LTDA. (CNPJ: 07.940.525/0001-56). Em ambos os casos, alega a Auditora Autuante que não houve, de fato, a distribuição de lucro dessas empresas para este Contribuinte, Antonio Isaías Paiva Duarte.

No caso da primeira fonte, a Agente Autuante supõe que a receita não veio da pessoa jurídica, porquanto este Sujeito Passivo não constava no contrato social e, logo, não seria sócio. Ela não se dá o trabalho, contudo, de sequer supor, a esmo, como fez em outros casos, de onde teriam vindo esses recursos. É uma versão de fato incompleta, pois cuida apenas de afirmar o que não aconteceu, sem dizer qual é, segundo ela, efetivamente a verdade.

Com efeito, além de não ser, por si, uma narrativa completa, pois não é identificada a fonte dos rendimentos, ela (a versão de fato) tem o severo defeito de ser lastreada tão somente no contrato social, conforme registrado na Junta Comercial do Estado do Ceará (JUCEC). O Auto não conjuga um único outro elemento de prova para fundamentar suas afirmações.

Acontece, Ilustre Julgador, que este Impugnante era sócio de fato da Solteirões do Forró, o que pode ser comprovado por uma infinidade de meios de prova. De início, no próprio Inquérito da “Operação For All”, mencionada pela própria Autoridade Autuante, no Depoimento do Sr. Antonio Isaias também citada pela Douta Auditora, consta o seguinte:

(...)Embora, nesse caso, seja o depoimento do próprio Autuado, ele serve para demonstrar que esta é a mesma versão que vem sendo sustentada desde sempre, mesmo em depoimento dado mediante condução coercitiva, que ocorrera, desta feita, sem orientação jurídica prévia.

De todo modo, vários outros depoimentos constantes naquele Inquérito confirmam essa narrativa, dos quais é o exemplo mais explícito o Sr. José Raimundo de Lima, pronunciado nos seguintes termos:

(...)Com efeito, além de isto ser ratificado por ainda outros depoimentos, que podem ser fornecidos caso esta Delegacia não esteja convencida dessa versão e decida produzir mais provas, tudo isto também corresponde exatamente à declaração – após espontaneamente retificada – de ambos os contribuintes envolvidos, este Impugnante e a Solteirões do Forró Gravações e Edições Musicais LTDA., pelo que, ao que tudo indica, corresponde ao que efetivamente aconteceu no mundo real. Todas as provas, nesse caso, parecem conjugar-se para confirmar a mesma narrativa.

Nessa perspectiva, de nada adianta o argumento da Agente Fiscal de que os artigos 1.150 e 1.151 do Código Civil exigem o registro dos atos societários no registro público próprio (Junta Comercial). O artigo 118 do Código Tributário Nacional (CTN) expressamente prescreve que, para analisar a ocorrência do fato gerador, abstrai-se a validade dos atos efetivamente praticados, conforme o seguinte texto:

(...)

Desse modo, embora possa ser juridicamente relevante para outros fins o fato de que este Impugnante não constava como sócio no registro público próprio, para o Direito Tributário, esse fato é absolutamente desimportante. Se a distribuição de lucros foi feita a quem não seria de direito, isto deve importar aos interessados, mas em nenhuma medida à Fazenda Nacional, que deve classificar o fato jurídico tributário conforme configurado no mundo real.

Logo, pouco importa a licitude daquela situação de fato (pecúnia non olet).

Importa menos ainda a motivação subjetiva adotada pelos envolvidos, que pode variar de segurança pessoal – tendo em vista o conhecido fato de um dos exsócios deste Contribuinte já ter sido sequestrado por figurar como dono de bandas de forró – a planejamento sucessório, e não necessariamente blindagem patrimonial, como supôs a Agente Fazendária responsável. Era aquela a situação de fato posta e apenas isto há de importar para fins de incidência da norma impositiva ou isentiva de tributo.

Nesse sentido, milita o Princípio da Verdade Material, que, como melhor explica Hugo de Brito Machado Segundo, em brilhante dissertação, é mera decorrência do Princípio da Legalidade (art. 5º, II, CF/88). Eis o excerto doutrinário:

(...)Desse modo, há de prevalecer a verdade material, ora demonstrada nestes autos por vários elementos de prova. Essa verdade material, no caso concreto, indica que o Sr. Antonio Isaias Paiva Duarte, ora Autuado, era sim sócio da Sociedade Empresária em questão (Solteirões do Forró), pelo que os rendimentos eram sim isentos, e não foram omitidos da tributação.

Aliás, ainda que isto não estivesse fartamente provado nos autos, como está, isto não deveria gerar efeitos jurídicos aversos ao Contribuinte, mas tão somente ao Fisco, que afirmou sem qualquer lastro em prova de qualquer tipo. Como será melhor discutido adiante, ao tratar do caso da outra fonte de receita supostamente omitida da tributação, o ônus da prova no lançamento de ofício cabe exclusivamente à Administração Pública, quanto aos fatos jurígenos da obrigação tributária principal ou da aplicação de sanção (multa), que são constitutivos (art. 373, I, CPC/2015) do seu direito de crédito.

Bem, passando, então, ao caso do Aviões do Forró Edições e Gravações Musicais LTDA., mais uma vez, lembramos como se chegou à conclusão de omissão de rendimentos: mera presunção fundamentada em absolutamente nada.

Eis, para fins de facilitação, o trecho em que é explicitado esse raciocínio:

(...)Ora, Doutos Julgadores, todos os valores constantes na tabela referida pela Auditora Fiscal são diferentes uns dos outros! Não há um único indício sequer de que eles se tratam do pagamento de pró-labore, exceto pelo frequência com que são pagos, mensal. É um absurdo, portanto, que se presuma que são pagamentos de pró-labore por esse único elemento. Se isto pudesse ocorrer assim, haveria de se tributar os fornecedores da empresa, funcionários, instituições financeiras mutuantes e, em alguns casos, as próprias entidades fiscais como se recebedores de pró-labore fossem. Se o único elemento que bastar para isto for a frequência mensal, deverão ser aceitas todas essas situações jurídicas evidentemente teratológicas.

Assim, na ausência da produção de prova de que se trata de pró-labore, e não de pagamentos por conta-corrente, como alegou a própria Sociedade Empresária(Aviões do Forró), a serem abatidos posteriormente da distribuição de lucros, o Auto de Infração encontra-se evidentemente viciado, tanto pela falsidade das suas alegações, ao que tudo indica nestes autos, quanto pelo defeito de ausência de motivação do ato administrativo, da qual as provas são elemento essencial.

Nessa perspectiva, como prometido anteriormente, asseveramos que o ônus (ou dever) da prova, no lançamento tributário de ofício, é do Fisco Autuante. Isto decorre de prescrição legal expressa, mais precisamente, a do artigo 9º do Decreto 70.235/72, que assim dispõe:

(...)No exato mesmo sentido, a doutrina empreende longas e muito robustas argumentações sobre essa matéria. Fabiana Del Padre Tomé, uma das maiores expoentes em Processo Administrativo Tributário no País, por exemplo, disserta da seguinte forma sobre o assunto:

(...)Na mesma obra, a Autora continua dissertando sobre o assunto, desta vez, tratando mais especificamente do dever de produzir provas do Fisco no lançamento tributário e seus respectivos efeitos. Eis o excerto:

(...)Outra Autora, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, embora funde essa conclusão em outros argumentos, sustenta o mesmo, o que só contribui para atestar, por várias vias, a correção de nossa tese. Ela se manifesta sobre a acusação de ilícitos e o ônus da prova na seguinte forma:

(...)Com efeito, não só a doutrina reconhece, de forma unânime, esse posicionamento, como evidenciaram as citações de Fabiana Del Padre Tomé, José Souto Maior Borges, Maria Ângela L. P. Padilha, e Paulo de Barros Carvalho, mas o antigo Conselho de Contribuintes também tinha jurisprudência pacífica no mesmo sentido. Eis algumas ementas que provam essa assertiva:

(...)Em tempos recentes, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que substituiu aquele outro Conselho, não alterou essa orientação, pelo que há recentíssimo acórdão asseverando a improcedência de lançamento de ofício que não está suficientemente lastreado por acervo probatório. Eis a ementa:

(...)Ademais, é improcedente também a justificativa da Autoridade Autuante de que a não submissão, por este Contribuinte, da escrituração contábil própria (livro caixa) teria o condão de ilidir o seu direito à isenção. É que os livros contábeis da pessoa jurídica consistiriam tão somente em meio de prova, para qualquer das partes, mas, não sendo possível a sua verificação para apurar o percentual de lucro auferido, seria ônus do Fisco Federal produzir essa prova ou, no mínimo, arbitrá-lo, caso fosse impossível o acesso a quaisquer outros meios de prova. Não é facultado à Autoridade Fiscal, contudo, desconsiderar, simplesmente, a declaração do Contribuinte, narrando e enquadrando os fatos ao seu alvedrio.

III.III – Da Improcedência da Multa de 150%

Preclaros Auditores, como já demonstramos, não ocorreu o próprio fato ensejador da multa, qual seja, a omissão de rendimentos suposta pela Agente Fiscal. A não ocorrência do fato jurígeno da sanção, por óbvio, impede a aplicação da própria sanção, porquanto seria ilegal submeter alguém a ônus não previsto por lei, de acordo com o contexto fático apurado.

Entretanto, ainda que Vossa Senhoria considere terem ocorrido aqueles fatos, em absoluta contrariedade a todas as provas destes autos e às normas jurídicas vigentes, ainda assim, não seria possível – se observadas as normas cogentes da ordem jurídica - a aplicação da multa de ofício prevista no artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430/96. Isto é verdade por 2 (dois) motivos.

O primeiro deles é que a aplicação de multa por simulação é decorrente da presunção, deveras precipitada, da existência de má-fé nas operações deste Contribuinte. Este Sujeito Passivo, embora não tenha constado no contrato social do Solteirões do Forró, não deu qualquer mostra de que pretendia ocultar os fatos supostamente tributáveis (segundo a versão do Auto de Infração), tanto que fez constar em sua Declaração do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF). Não só isto, mas explicitou que seria sócio – embora, talvez, não oficialmente – em seu depoimento à Polícia Federal, dentre outras mostras de transparência.

Devemos, nesta oportunidade, lembrar o óbvio: má-fé, no Direito Brasileiro, não se presume, tanto no Direito Penal (art. 5º, LVII, CF/88) quanto no Direito Civil, conforme construção doutrinária e jurisprudencial pacífica, e, claro, no Direito Administrativo Sancionador. As afirmações da Ilustre Fiscal, sobre a existência de conduta dolosa, não foram suficientemente lastreadas para ilidir a presunção que assiste a este Contribuinte, ainda que o ônus (ou dever) da prova fosse ainda muito mais pesado nesta hipótese.

Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), vem decidindo:

(...)Nessa perspectiva, o mesmo CARF já pacificou sua jurisprudência em torno dessa necessidade de comprovação do elemento subjetivo. A Súmula 14 daquela Corte Administrativa, com efeito, mostra a consolidação desse posicionamento, na seguinte forma:

(...)Desse modo, insistimos que não foram comprovados os fatos necessários para a configuração da infração em si, qual seja, a omissão de rendimentos tributáveis.

Não houve um único suporte probatório para lastrear a presunção indevidamente realizada. Entretanto, ainda que se fizesse a indevida concessão de que está provada a omissão de receitas, em todo caso, seria necessária a demonstração do dolo, o intuito de fraude, para aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento).

A Autuação, não obstante, não apenas deixou de lograr a comprovação da existência desse elemento subjetivo, mas se absteve sequer de tentar fazê-lo. A Agente Fiscal, mais uma vez, contentou-se em presumir a má-fé, sem qualquer elemento de prova para suportar sua alegação. Se houvesse má-fé, intuito de fraude ou sonegação, não constariam aquelas receitas na Declaração Anual deste Impugnante, na escrituração fiscal da Sociedade Empresária, ou, no mínimo, o Autuado teria continuado constando no Contrato Social. Não há qualquer justificativa racional para que alguém que não acredite ser verdadeira a situação que declara, informe ao Fisco essa situação falsa, quando ele sabia que haveria divergência entre a declaração então realizada e outro documento (Contrato Social) facilmente obtido pela Fazenda Pública Federal em uma eventual fiscalização, como de fato foi.

Se o Contribuinte declarou as receitas, ainda que na condição de isentas, sabendo que não constava como sócio nos atos constitutivos respectivos, ele, sem dúvidas, efetivamente acreditava que aquilo era decorrente distribuição de lucros, por ser sócio de fato. Ninguém comete crime, sabe que o fez e logo em seguida vai, por via solene, informá-lo às autoridades competentes, salvo quando há o intuito de auto-penitência, de submeter-se à punição, o que é incompatível com a conduta atual, de impugnar o lançamento.

Aliás, se fosse este o caso, haveria confissão bem mais explícita. Evidentemente, contudo, não é este o caso, pelo que o comportamento deste Sujeito Passivo só pode ser explicado se assumirmos que agiu de boa-fé, acreditando ser lícito tudo que fazia.

Concluindo esse primeiro argumento, devemos asseverar ainda a aplicabilidade da Súmula 25 do mesmo Conselho Administrativo. Eis seus termos:

(...)Essa Súmula, obviamente, também demonstra uma consolidação da jurisprudência e, inclusive, exerce força vinculante sobre os demais órgão fracionários da Corte Administrativa. Considerado isto, e que não foi verificada, de forma minimamente satisfatória, qualquer das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, é impossível a aplicação da multa pretendida pela Fazenda Nacional, ainda que fosse possível presumir a omissão de receitas nº caso concreto.

A propósito, não haveria mesmo como lastrear as alegações de que foi praticada uma das condutas previstas nesses artigos da Lei 4.502/64, pois sequer foi especificado no Auto de Infração qual desses 3 (três) artigos seria o aplicável! Foi dito apenas que o caso era de enquadramento em uma dessas hipóteses, sem menção expressa a qual. A própria imposição de sanção, por si, é inepta, ensejadora de nulidade absoluta, por cerceamento do direito de defesa na falta de especificidade da acusação, conforme os artigos 10, IV, e 59, II, do Decreto 70.235/72.

Isto, mais uma vez, gera o problema de não permitir ao Sujeito Passivo o controle da interpretação e do enquadramento legal feitos sobre o dispositivo sancionador. Caso fosse possível, contudo, esse controle, ele haveria de ser submetido às injunções hermenêuticas do artigo 112 do Código Tributário Nacional (CTN), na seguinte forma enunciadas:

(...)

Desse modo, como já demonstramos nesta seção, há vários motivos para se duvidar do enquadramento legal do fato e, principalmente, das suas circunstâncias materiais, pelo que, se não fosse nula a autuação, a mera dúvida razoável deveria atrair a incidência da sobredita norma do artigo 112, o que, imediatamente, torna a aplicação de multa im procedente.

A propósito, a aplicação do artigo 112, além de ser injunção legal expressa, é concretização de direitos fundamentais do contribuinte, que têm aplicabilidade

imediate no Direito Brasileiro. Dentre vários outros de similar autoridade, um dos mais importantes autores no Direito Tributário nacional faz algumas considerações sobre o assunto.

Apreciemos, então, Luis Eduardo Schoueri:

(...)Bem, por mais que tudo o que já expusemos até o momento seja muito mais que suficiente para cancelar a aplicação da multa, por mera cortesia argumentativa, consideraremos, apenas por um momento, em um exercício de imaginação, que houve adequada especificação da acusação, que ela estava devidamente provada, ilidindo a presunção de boa-fé e, logo, foi aplicada com perfeição a norma sancionadora. Ainda assim, não poderia ter sido aplicada multa de 150%(cento e cinquenta por cento), conforme feito no caso concreto. Eis que chegamos ao segundo vício desta secção.

Em que pese haver, de fato, previsão legal para tanto, no artigo 44 da Lei 9.430/96, tal disposição é inconstitucional, como vêm entendendo a jurisprudência e a doutrina. É que a utilização de percentual de multa superior ao próprio valor da exação tributária viola 2 (dois) princípios constitucionais cogentes: a proporcionalidade e a proibição ao efeito de confisco (art. 150, IV, CF/88).

Quanto ao primeiro, Celso Antonio Bandeira de Mello brilhantemente delimita seu conteúdo no seguinte excerto:

(...)Ora, multa superior ao próprio valor do tributo, sem dúvidas, é incentivo muito superior ao necessário para impedir a conduta sonegatória do contribuinte.

Supera o estritamente necessário para garantir a satisfação do interesse público, e supera a ideia comum de que o acessório há de seguir o principal: o acessório, nesse caso, passa a ser o principal, porquanto passa a ser o maior ônus pecuniário. Isto, sem dúvidas, não está de acordo com o princípio da proporcionalidade.

De idêntica forma, imposição de multa de tal ordem viola a regra de proibição ao confisco. Roque Antonio Carrazza define esse princípio na seguinte forma:

(...)É, de fato, muito esclarecedora tal exposição. O imposto ou contribuição mede, de acordo com a respectiva base de cálculo, a capacidade contributiva do sujeito passivo, uma vez que elegem como fatos tributáveis signos presuntivos de riqueza.

Ora, se a capacidade contributiva foi medida pelo valor do tributo, e, adicionalmente ao valor da tributação, cobra-se valor até superior (em 50%!) a ela, é evidente que se está indo além da capacidade contributiva daquele sujeito passivo, segundo os critérios eleitos pelo próprio legislador para aferi-la. É, então, caso evidente de efeito de confisco, o que é proibido por princípio constitucional cogente.

Essa tese, atualmente, já encontra muita aceitação no meio jurídico¹⁵. Luis Eduardo Schoueri, em referência expressa à matéria ora em discussão, e com o brilhantismo de sempre, ratifica a tese ora sustentada, por meio do seguinte excerto:

(...)Confirmando que é esta a orientação jurisprudencial da Corte Suprema, mais recentemente, a Primeira Turma daquele Tribunal, no Recurso Extraordinário 833.106/GO, limitou a multa tributária aplicada a contribuinte a 100% (cem por cento) do valor do tributo, citando ainda outros precedentes no mesmo sentido.

Eis ementa de mais essa Decisão:

(...)Por fim, há de se mencionar que há repercussão geral reconhecida no Recurso Extraordinário 736.090/SC, especificamente sobre o artigo 44 da Lei 9.430/96, no qual o Ministro Luiz Fux já deixou clara sua posição de limitar a multa ao percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo, sob pena de que ela assuma efeitos de confisco¹⁷.

É, portanto, firme e consistente a orientação da Corte Suprema – que está prestes a se tornar vinculante, inclusive para a administração pública, após o julgamento do Recurso já afetado sob o regime de repercussão geral – nº sentido de que o valor das multas não pode superar o valor do próprio tributo, como acontece no caso destes autos.

Desta feita, caso mantida a autuação, e a própria multa por sonegação, deve ela ser limitada ao percentual de 100% (cem por cento) do crédito tributário.

III.IV – Da Inexistência de Confusão Patrimonial

Ilustre Julgador, por fim, a última argumentação a ser exposta nesta Impugnação é a relativa à inexistência de confusão patrimonial, conforme suposta pela Autoridade Administrativa. Neste caso, porém, devem ser mais breves nossos esforços refutativos, pois muito do que importa para esta discussão já foi devidamente fundamentado nas seções anteriores.

A princípio, devemos, mais uma vez, destacar a contradição nas presunções executadas pela própria Autuante: se, no caso da Aviões do Forró, a alegação(fundamentada) de existência de conta-corrente entre os sócios e a Sociedade Empresária significou o pagamento de pró-labore, por que razão, no caso da AIP, isto significaria confusão patrimonial, e não transferência regular de recursos a título de pró-labore?

Que fique claro, Ilustres Auditores: continuamos sustentando a versão de manutenção de conta-corrente, pois é o que efetivamente acontecia. Contudo, causa curiosidade o fato de, no primeiro caso, quando mais interessante ao Fisco, ter havido presunção de que todos os valores repassados a este Sócio eram, necessária e integralmente, correspondentes a pró-labore, mas, no caso da AIP, a presunção ser de que há confusão patrimonial, e não transferência regular de valores. O que justifica essa disparidade de tratamento? Nada impede que o

pagamento de despesas pessoais identificado pela Autoridade Fiscal seja mera subrogação de crédito a ser recebido a título de pró-labore.

Com efeito, afastando-nos do campo dessas especulações, o que efetivamente acontecia, conforme relatado por este Contribuinte e pela Sociedade Unipessoal da qual é titular, era o compartilhamento de conta-corrente. Isto, contudo, não configura confusão patrimonial, porquanto esse instituto é constituído pela falta de clareza quanto aos limites do patrimônio de uma e de outra entidade.

No caso concreto, embora sejam feitas transferências e usos frequentes do patrimônio um do outro, há plena clareza sobre os limites do patrimônio do Sr. Antonio Isaías Paiva e da AIP Locações, Empreendimentos e Participações – EIRELI. Há contabilização precisa e idônea de todos os direitos e obrigações mutuamente opostos entre as partes, pelo que, a qualquer momento, podem ser resolvidos, com a realização das respectivas compensações e pagamento adimplimento do saldo devedor por qualquer parte que o detenha.

Mais uma vez, devemos insistir que, caso a Fazenda Pública pretenda defender a ocorrência de eventos diferentes dos relatados nas declarações fiscais e nas declarações prestadas no curso da fiscalização, ela deve arcar com o ônus (ou dever) da prova. Deve mostrar que não há, de fato, adequada contabilização dos direitos e obrigações ou que, se há, ela não corresponde ao mundo empírico, sendo objeto de fraude. O intuito doloso, contudo, como já longamente argumentamos, depende de prova do interessado para que possa produzir efeitos jurídicos.

A propósito, merece comentário a manifesta atecnia da autuação ao tratar de normas de Direito Civil, particularmente, ao invocar os artigos 221 e 288 do Código Civil, assim redigidos:

(...)Bem, desde já, é tão óbvio quanto possível, mesmo aos leigos, a inaplicabilidade, ao caso concreto, do artigo 288, por não se tratar de cessão de crédito. Não foi sequer mencionado esse tipo de operação em qualquer oportunidade.

Haveria de ser quase tão auto-evidente quanto que a (in)eficácia em relação a terceiros de que trata esse dispositivo se dá numa relação obrigacional. O Fisco, neste caso, não é um terceiro a quem poderia ser oposta uma relação obrigacional (contrato) qualquer, firmada entre particulares. Se isto não fosse evidente por força das normas de Direito Civil, deveria sê-lo por força do artigo 123 do Código Tributário Nacional (CTN).

Com efeito, a União Federal mantém relação obrigacional apenas tributária(legal), e não contratual, tanto com este Impugnante quanto com a AIP. Assim, no exercício de sua capacidade tributária, o Fisco apenas verifica a ocorrência, ou não, de situação de fato (existência de contrato de mútuo) entre os particulares para aferir elementos de prova idôneos a demonstrar outra situação jurídica, esta sim a ele interessante, a obtenção de renda.

Portanto, por mais esse motivo, o artigo 288 é inaplicável, pois, ainda que houvesse uma imaginária cessão de crédito em discussão, esta seria eficaz apenas entre os particulares, contratantes entre si, jamais em relação ao Ente Tributante, que tão somente fiscaliza as relações entre os particulares para aferir sua situação patrimonial.

Muitas dessas considerações são aplicáveis também ao artigo 221. Não está em discussão a oponibilidade de qualquer relação contratual a terceiros e é extremamente teratológico falar disto. A única parte pertinente é, portanto, a do início do referido artigo 221 que atesta que o instrumento particular serve de prova, e esta, tão somente esta, seria a utilidade de um eventual instrumento desse tipo para o presente litígio.

Observe, entretanto, Douto Julgador, que haver disposição legal prescrevendo o instrumento particular como meio de prova aceito não significa que ele é o único meio de prova idôneo para comprovar obrigações convencionais. Os mútuos em questão nesta contenda podem ser provados por diversas outras formas, e é pacífico no Direito Civil que é lícito firmar, e provar, relações contratuais na forma verbal, exceto quando a lei expressamente dispõe em contrário.

Desse modo, é de pouco uso também a invocação do artigo 221, pois, dele, só se depreende, de aplicável a esta discussão, que o instrumento particular seria um meio de prova idôneo. Não havendo esse meio de prova, contudo, outros são possíveis, mas, devemos insistir sempre, essa prova não está a cargo deste Impugnante, mas sim da Entidade Fiscal que pretende desconsiderar as declarações dos sujeitos passivos e imputar a estes conduta ilícita.

Em outros termos, em nada afeta o direito deste Contribuinte a inexistência do instrumento contratual, pois a única consequência disto é a falta de lastro probatório de sua versão de fato, o que, contudo, ele não está obrigado a produzir. É o Fisco que deve demonstrar os fatos constitutivos do seu direito.

A propósito, de modo a evitar eventuais confusões, devemos no adiantar em justificar a não aplicação do artigo 4218 da Lei 9.430/96, que geraria presunção relativa em favor da Fazenda Nacional, invertendo esse ônus da prova. A origem dos recursos está devidamente provada e, aliás, é incontroversa. O que está em questão, na verdade, é somente a natureza desse trânsito de recursos, se decorrente dos contratos de mútuo rotineiramente realizados entre pessoa física e jurídica, ou se decorrente de confusão patrimonial entre eles.

Portanto, também neste caso, não assiste qualquer razão à Fazenda Nacional, pois não há qualquer fundamento, fático ou jurídico, para justificar a corresponsabilização por confusão patrimonial. Houve, mais uma vez, a mera suposição, elevada a status de verdade absoluta por força de indícios muito tênues.

Deve, então, ser julgado improcedente também nesse aspecto o Lançamento Tributário em questão, limitando a responsabilidade sobre ele ao ora Impugnante.

IV – DOS PEDIDOS

Requer-se, finalmente, as seguintes medidas:

IV.I - o imediato recebimento e processamento da presente Impugnação e seus respectivos documentos anexos para que produza todos os efeitos pertinentes;

IV.II - mais uma vez, apenas por excesso de cautela, que seja determinado que todas as intimações sejam dirigidas em atenção ao advogado José Erinaldo Dantas Filho, OAB/CE Nº 11.200, – inclusive da inclusão em pauta de julgamento para fins de sustentação oral – devendo ser enviadas para o seu endereço profissional, Rua Nunes Valente, número 2604, bairro Dionísio Torres, CEP 60125-071, no município de Fortaleza/CE;

IV.III – o decreto de nulidade absoluta do lançamento ora impugnado, por cerceamento do direito de defesa e ausência de lastro probatório, tornando-o sem efeito;

IV.IV – a exclusão da AIP Locações, Empreendimentos e Participações – EIRELI da condição de corresponsável, por inexistência de confusão patrimonial;

IV.V – o julgamento de improcedência absoluta do Auto de Infração ora impugnado, com o consequente revogação das sanções impostas e da cobrança do crédito tributário principal lançado.

(...)"

(síntese da Impugnação)

A DRJ deliberou (fls. 1534-1610) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

EMENTA

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Incumbe ao contribuinte informar na declaração de ajuste anual de imposto de renda a totalidade dos rendimentos recebidos no decorrer do ano-calendário. O não oferecimento dos rendimentos à tributação sujeita-o ao lançamento de ofício.

ALEGAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO DE MÚTUO. NÃO COMPROVAÇÃO.

A efetividade da ocorrência dos empréstimos não pode ser comprovada a partir de meros instrumentos particulares realizados por quem possui a livre disposição e administração dos bens societários, devendo ser demonstrada a ocorrência das operações decorrentes de tais contratos através de provas inequívocas da efetiva transferência do numerário emprestado, coincidente em datas e valores, além de a informação ter que constar dos Livros escriturados pela empresa.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O solidário responde tanto pelo tributo como pela penalidade, aplicada em seu grau inicial, qualificada ou AGRAVADA.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula Vinculante, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO.

O reiteramento da conduta ilícita ao longo do tempo bem como a simulação de negócio visando à omissão de rendimentos, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento e evidencia o intuito doloso tendente à fraude.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%.

A prática dolosa e reiterada tendente a reduzir expressivamente o montante do imposto devido para evitar ou diferir o seu pagamento, bem como para a obtenção de restituições indevidas, enseja a aplicação da multa qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, formalmente intimado da decisão de primeira instância em 12/07/2022 (fls. 1620), apresentou recurso voluntário em conjunto com a responsável solidária AIP (fls. 1625-1650; 1684-1709), em 08/10/2021, reiterando os argumentos da impugnação.

Em 25/08/2026, após inclusão do processo em pauta, o recorrente juntou aos autos petição (fls. 1769-1798) requerendo:

[...] ao Exmo. Senhor Relator, e aos Eminentes Conselheiros desse Órgão Julgador, seja anulado o auto de infração sob julgamento, em sua ampla extensão que exige o tributo de IRPF sobre os mesmos valores já tributados pelo IRRetFonte, exclusivamente na Fonte à alíquota de 35%, das respectivas pessoas jurídicas; ou, alternativamente, que defiram a realização de diligência, nos mesmos moldes definidos no PAF 10380.734058/2019-03, para determinar a análise de todas as provas produzidas neste PAF de IRPF, que comprovam estarem todos os respectivos valores declarados regularmente abrigados pelo regime isentivo, porque lucros distribuídos ao requerente e valores tomados de empréstimo.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Em petição protocolada após o ingresso do processo em pauta (fls. 1769-1798), o recorrente suscita, como matéria de ordem pública, a ocorrência de “bis in idem”, ao argumento de que os mesmos valores exigidos a título de IRPF nestes autos estariam sendo exigidos na modalidade de tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 35% (art. 61, §1º, da Lei nº 8.981/95), no bojo do PAF nº 10380.734058/2019-03, lavrado em desfavor da fonte pagadora Aviões do Forró Gravações e Edições Musicais Ltda.

Requer, ao final, a realização de diligência, nos moldes da já determinada naquele processo, para que se analisem as provas produzidas neste feito e se verifique e ateste se o crédito ora lançado é, ou não, objeto de duplicidade em relação àquele.

A questão merece acolhida quanto à conversão do julgamento em diligência. Com efeito, a aplicação da legislação tributária deve ser sistemática, de modo a evitar a dupla incidência sobre o mesmo fato econômico quando ausente amparo normativo. Em regra, a tributação da renda da pessoa jurídica e a tributação da omissão de rendimentos da pessoa física recaem sobre fatos geradores distintos, não havendo, aí, falar em dupla tributação. A hipótese, contudo, assume outra feição quando, relativamente aos mesmos valores, há, de um lado, o lançamento de omissão de rendimentos na pessoa física e, de outro, a exigência do imposto de renda exclusivamente na fonte sobre a pessoa jurídica, por pagamento a beneficiário não identificado ou por falta de comprovação da operação ou de sua causa, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Caso a formalização de tais exigências tenha realmente se dado simultaneamente em processos autônomos, que não se comunicam nesta segunda instância (por terem sido distribuídos a órgãos com competências distintas), torna-se imprescindível apurar, mediante confronto documental entre os autos, se os valores exigidos neste PAF a título de IRPF coincidem, no todo ou em parte, com aqueles submetidos à incidência exclusiva na fonte no PAF nº 10380.734058/2019-03, providência que este colegiado não tem como realizar sem o suporte da unidade de origem.

Por todo o exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora, à luz da documentação constante deste processo e do PAF nº 10380.734058/2019-03:

- a) identifique, de forma individualizada e por ano-calendário, os valores lançados a título de omissão de rendimentos neste PAF e os valores submetidos à tributação exclusiva na fonte (art. 61 da Lei nº 8.981/95) naqueles autos, promovendo o cotejo entre uns e outros;

- b) informe se há coincidência entre as grandezas exigidas neste processo e as tributadas exclusivamente na fonte no PAF nº 10380.734058/2019-03, de modo a evidenciar eventual duplicidade de exigência sobre o mesmo fato econômico;
- c) elabore relatório circunstanciado, do qual devem ser cientificados os recorrentes para, querendo, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, retornando, em seguida, os autos a este colegiado para prosseguimento do julgamento.

Vencido em relação à proposta de conversão deste processo em diligência, passo ao voto.

Como relatado, a autuação, versa sobre omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas. Esta decorreu de operação da Polícia Federal, em 18 de outubro de 2016, denominada “For All”, com o objetivo de apurar o suposto envolvimento de sócios e pessoas ligadas ao grupo empresarial A3 Entretenimento nos crimes de lavagem de dinheiro, contra a ordem tributária e de organização criminosa.

Segundo o termo de verificação fiscal (fls. 20-59):

O contribuinte apresentou Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda - Pessoa Física – DIRPF, referente aos anos calendário de 2014, 2015, 2016 e 2017, com os seguintes valores declarados a título de Lucros e Dividendos recebidos das empresas Aviões do Forró e Solteirões do Forró, classificados como rendimentos isentos na Declaração:

Ano Calendário 2014		
Fonte Pagadora	CNPJ	Valor
Solteirões do Forró Gravações e Edições Musicais Ltda	08.073.121/0001-75	745.069,93
Aviões do Forró Gravações e Edições Musicais Ltda	07.940.525/0001-56	3.246.969,66

Ano Calendário 2015		
Fonte Pagadora	CNPJ	Valor
Solteirões do Forró Gravações e Edições Musicais Ltda	08.073.121/0001-75	606.409,30
Aviões do Forró Gravações e Edições Musicais Ltda	07.940.525/0001-56	1.926.711,00

Ano Calendário 2016		
Fonte Pagadora	CNPJ	Valor
Solteirões do Forró Gravações e Edições Musicais Ltda	08.073.121/0001-75	353.458,34
Aviões do Forró Gravações e Edições Musicais Ltda	07.940.525/0001-56	1.416.072,93

Ano Calendário 2017		
----------------------------	--	--

Fonte Pagadora	CNPJ	Valor
Solteirões do Forró Gravações e Edições Musicais Ltda	08.073.121/0001-75	161.074,84
Aviões do Forró Gravações e Edições Musicais Ltda	07.940.525/0001-56	1.256.643,08

Foi incluída no polo passivo da autuação a empresa AIP.

Juntada de documentos em fase recursal

Os recorrentes anexam ao recurso os documentos de fls. 1657-1759.

Como reiterado na jurisprudência deste Conselho, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual (art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72). As exceções legais são taxativas:

- a) impossibilidade de apresentação oportuna por motivo de força maior, devidamente demonstrada (alínea "a");
- b) fato ou direito superveniente (alínea "b"); e
- c) contraposição a fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos (alínea "c").

Era dever do sujeito passivo, no ensejo da impugnação, momento em que se instaura a fase litigiosa, municiar a defesa com todos os elementos de fato e as provas que a fundamentassem.

Nenhuma das exceções encontra-se configurada no presente caso.

Os documentos referem-se a fatos dos anos-calendário 2014 a 2017 e o próprio recurso reconhece sua preexistência ao afirmar que os recorrentes “juntarão novamente” a composição de saldos (os quais foram, inclusive, analisados pela DRJ). Veja-se que a divergência entre os valores constantes das DIRPFs, do Livro Caixa das empresas e das informações prestadas no procedimento fiscal foi apontada no próprio Termo de Verificação Fiscal.

A razão que a documentação pretende contrapor integrava, portanto, o ato inaugural do litígio, e o momento processual para enfrentá-la com prova era a própria impugnação. Os precedentes da Câmara Superior invocados no recurso autorizam a prova recursal quando a razão contraposta surge na decisão de primeira instância, o que não é o caso destes autos.

Assim, não conheço, por preclusão, dos documentos juntados com o recurso.

Nulidades do auto de infração

Inicialmente, deve-se enfrentar a arguição de nulidade formulada pelo recorrente. Segundo aduz, o lançamento seria nulo, por (i) não especificar a infração que ensejaria a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430/96; e (ii) por estar

baseado apenas em presunções “[...] que, se havia pagamento mensal de pró-labore, e foram pagas quantias todos os meses a este Sócio, estas quantias, seriam, integral e necessariamente, pró-labore, ainda que as ambas as partes envolvidas alegassem o contrário. Dentre outros absurdos da mesma ordem.”

A argumentação não merece, contudo, prosperar. Ao contrário do que afirma o recorrente, a autoridade administrativa observou todos os requisitos previstos no artigo 142, do Código Tributário Nacional, pois o auto de infração descreve o sujeito passivo, a matéria tributável, a base de cálculo do imposto, o valor do imposto devido, os dispositivos legais que foram infringidos e a penalidade cabível:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (Lei nº 5.172/66)

Tampouco se encontram presentes as causas de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (Decreto nº 70.235/1.972)

A mera discordância do recorrente em relação ao conteúdo do auto de infração, não tem o condão de torná-lo nulo, mesmo porque, uma vez lavrado, abre-se ao contribuinte a possibilidade de se defender nesta via administrativa, como de fato fez. Ademais, a discussão acerca da qualificação da multa diz respeito ao mérito, que passo a analisar na sequência.

Além disso, como consignou a decisão recorrida (fl. 455):

Verifica-se dos autos que a Autoridade Fiscal considerou os depoimentos do contribuinte produzidos na Operação For All da Polícia Federal quando o contribuinte afirmou que era sócio de fato, que não constava como sócio, que seu filho era sócio, bem como considerou a existência de um contrato social e aditivos registrados na Junta Comercial declarando que o contribuinte não era sócio. Também não é verdade que a Autuante não se deu o trabalho de averiguar qual seria a fonte dos rendimentos tributáveis do contribuinte, pois consta do processo que a empresa foi intimada a se manifestar sobre tais rendimentos.

Cabe também refutar a argumentação da defesa de que a notificação do Auto de Infração não foi instruída com os CDs com a documentação utilizada no procedimento administrativo de fiscalização, pois os elementos que fundamentaram o Auto de Infração estão substancialmente demonstrados nos documentos apresentados pelo próprio contribuinte. Tal fato resta bem

evidenciado na impugnação do contribuinte em que a defesa diz que todos os valores constantes na tabela referida pela Auditora Fiscal são diferentes uns dos outros.

Em relação à existência de nulidade por violação ao direito de defesa na fase fiscalizatória, aplica-se a Súmula CARF n. 162:

Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica

A defesa do contribuinte em relação ao mérito fundamenta-se, em síntese, no argumento segundo o qual, embora seu nome não constasse no contrato social (entre 29/12/2009 a 27/02/2015), ele seria sócio de fato das pessoas jurídicas autuadas, condição que estaria amplamente demonstrada por depoimentos colhidos no inquérito da mencionada operação policial pelas declarações posteriormente retificadas pelas próprias empresas e por diversos elementos probatórios que, segundo afirma, revelariam a realidade material dos fatos.

Assim, sustenta que, para fins de imposto sobre a renda, o registro societário seria irrelevante à luz do art. 118 do CTN, devendo prevalecer a verdade material. Isto é, se atuou como sócio e recebeu valores que corresponderiam à distribuição de lucros, então tais rendimentos seriam isentos, ainda que não observadas as formalidades legais exigidas para o reconhecimento jurídico da condição de sócio.

O raciocínio não merece prosperar.

Veja-se que o recorrente confunde o princípio da verdade material com um suposto direito subjetivo a receber o tratamento fiscal mais benéfico (a isenção da distribuição de lucros) sem cumprir as exigências legais que condicionam tal benefício. No regime do imposto sobre a renda, a isenção aplicável à distribuição de lucros pressupõe a existência de (i) uma relação societária formalmente constituída, com (ii) contabilidade regular, (iii) escrituração idônea e (iv) observância das normas sobre atos societários previstas no Código Civil e na legislação comercial. O contribuinte, entretanto, pretende que sua condição de “sócio de fato” produza automaticamente os efeitos tributários reservados exclusivamente ao sócio formalmente reconhecido, invertendo a lógica jurídica. Com isso, transforma uma irregularidade societária em fundamento para afastar a incidência tributária.

O que o contribuinte propõe, em última análise, é que o descumprimento das normas de direito societário e tributário gere um benefício que a lei condiciona precisamente ao cumprimento dessas mesmas normas, o que é juridicamente inconcebível.

Veja-se, também, que em relação ao mérito, o recorrente alega que a fiscalização teria condicionado a isenção a um "curso forçado de movimentação financeira interbancária" sem amparo normativo; que o recebimento em espécie é característico da atividade de shows; e que o patrimônio e o padrão de vida do contribuinte comprovariam a fruição das grandezas distribuídas.

Sem razão.

Nenhum dispositivo condiciona a isenção do art. 10 da Lei nº 9.249/95 ao trânsito bancário dos valores, e o recebimento em espécie é lícito. A autuação, contudo, não erigiu o extrato bancário em requisito da isenção. Exigiu a prova de um requisito da própria norma isentiva, qual seja o de que o rendimento auferido constitua lucro pago ou creditado pela pessoa jurídica a sócio. Neste sentido:

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

Ora, como se sabe, a isenção é norma de exceção, de interpretação literal (art. 111, II, do CTN), e o ônus de demonstrar o preenchimento de sua hipótese é de quem a invoca:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

O ingresso dos valores é incontroverso. O próprio contribuinte os declarou, e as fontes pagadoras os confirmaram. Controvertida é a natureza desses ingressos. Os signos exteriores de riqueza (patrimônio, moradia, educação dos filhos, viagens) comprovam capacidade econômica e demonstram que o contribuinte auferiu renda. Nada dizem, contudo, sobre a qualificação jurídica dessa renda como lucro distribuído. E é dessa qualificação jurídica que decorreria o tratamento mais benéfico outorgado pela legislação.

Sustentam os recorrentes, ainda, que caberia à fiscalização comprovar que as grandezas distribuídas não decorriam de resultado positivo das sociedades, mediante confronto entre receitas e despesas e que, sendo as empresas optantes do lucro presumido, seria lícito distribuir, com isenção, o limite da presunção legal e o lucro efetivo demonstrado em escrituração.

A jurisprudência deste Conselho reconhece que a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido pode distribuir, sem incidência, o valor da base de cálculo do imposto diminuída dos tributos devidos, independentemente de escrituração comercial, exigível esta apenas para o excedente (art. 48, § 2º, I e II, da IN SRF nº 93/97; art. 238, § 2º, da IN RFB nº 1.700/2017). O limite de distribuição isenta, porém, é norma que define o quanto pode ser distribuído nas condições

que especifica. Isto é, delimita o valor distribuível sem incidência quando realmente há distribuição de lucros. Pressupõe, naturalmente, a distribuição.

No caso, as próprias fontes pagadoras negaram essa natureza aos repasses, por escrito e em resposta a intimação, afirmando que os valores correspondiam a retiradas contra “uma conta corrente cuja titularidade é compartilhada entre os sócios e a empresa”. Nesta dinâmica, segundo as fontes pagadoras, o saldo devedor ao fim do exercício era “contabilizado como mútuo para pagamento no primeiro mês do exercício seguinte”. Ora, valores que o próprio pagador declara não terem sido pagos a título de lucro não comportam alocação sob o teto da presunção legal. A este respeito, a seguinte declaração da empresa Solteirões do Forró juntada aos autos:

"Conforme solicitado, a empresa Solteirões do Forró Gravações e Edições Musicais LTDA vem esclarecer que não há distribuição mensal de lucros.

Tem-se na verdade, uma conta corrente cuja titularidade é compartilhada entre os sócios e a empresa, de onde aqueles retiram valores a medida de sua necessidade e quando da distribuição dos lucros, estes são abatidos na forma distribuída.

Deste modo, quando do encerramento do ano-calendário, caso possua saldo credor, este é devidamente distribuído, de outra forma, caso ele possua saldo devedor, este é devidamente contabilizado como mútuo para pagamento no primeiro mês do exercício seguinte.

Outrossim, ressalte-se ainda que além destes valores, há também distribuição mensal de pró-labore. nos moldes declarados em sua declaração de Imposto de Renda Pessoa Física."

O mesmo se verifica em relação à empresa Aviões do Forró, com a diferença de que neste caso, durante o período autuado, o recorrente efetivamente constava do quadro societário da mencionada empresa:

"Conforme solicitado, a empresa Aviões do Forró Gravações e Edições Musicais LTDA vem esclarecer que não há distribuição mensal de Lucros.

Tem-se na verdade, uma conta corrente cuja titularidade é compartilhada entre os sócios e a empresa, de onde aqueles retiram valores a medida de sua necessidade e quando da distribuição dos lucros, estes são abatidos na forma distribuída.

Deste modo, quando do encerramento do ano-calendário, caso o sócio possua saldo credor, este é devidamente contabilizado como mutuo para pagamento no primeiro mês do exercício seguinte.

Outrossim, ressalte-se ainda que além destes valores, há também distribuição mensal de pró-labores, nos moldes declarados em sua declaração de Imposto de Renda Pessoa Física."

Não obstante, ser sócio não é o suficiente para que os pagamentos recebam o tratamento isentivo. É necessário que se seja sócio regular, de direito, e que os pagamentos tenham se dado a título de distribuição de lucros seguindo-se as formalidades previstas em lei. O pagamento de pró-labore e a retirada de recursos em regime de conta corrente da empresa não atraem a regra isentiva, pelo contrário, caracterizam hipóteses de incidência do IRPF.

Em relação à empresa AIP, da qual o recorrente era sócio no período autuado, acerca da alegação das transferências recebidas se qualificarem como mútuo, veja-se a síntese realizada pelo relatório fiscal a partir da declaração da própria empresa:

- A) Não há contrato de mútuo entre o contribuinte e a empresa AIP, havendo tão somente um contrato tácito, não escrito;
- B) A empresa e o contribuinte no âmbito dessa relação realizaram uma em favor da outra uma série de operações sucessivas e recíprocas, que não se liquidam de imediato;
- C) Os valores dos créditos são inexigíveis ou inexecutáveis;
- D) Os saldos devedores são considerados dívidas ilíquidas;
- E) Sobre essas operações não incidem juros remuneratórios, atualização monetária ou mesmo multa;
- F) As partes mantêm uma série de operações conta-corrente, sem prazo de vigência;

Também é incorreta a afirmação do recorrente de que caberia à fiscalização provar a inexistência de resultado positivo. Há duas falhas no argumento, a primeira está em se considerar que a fiscalização está descaracterizando a existência de superávit nas fontes pagadoras. O lançamento não nega que as sociedades tivessem lucro, mas sim, com apoio na declaração das próprias fontes pagadoras, nega que os repasses mensais destinados ao recorrente tivessem a natureza de lucro. O segundo erro diz respeito à dinâmica do ônus probatório. Os fatos registrados na escrituração da pessoa jurídica, da qual o contribuinte é sócio, são tidos como verdadeiros desde que respaldados por documentação idônea. O simples registro de distribuição de lucros na escrituração da empresa e a respectiva informação na Declaração de Ajuste Anual do sócio, por si só, são insuficientes para comprovar o que o contribuinte pretende afirmar, sobremaneira, quando a argumentação do próprio recorrente está calcada na premissa de que sócios de fato fazem jus ao tratamento destinado à sócios de direito. É de se destacar, também, que as operações de mútuo mencionadas pelo recorrente não estão comprovadas nos autos. Veja-se que todas as afirmações feitas pela fiscalização, acima mencionadas, no intuito de requalificar juridicamente as operações praticada pelas partes autuadas poderiam ter sido desconstituídas pelo recorrente por meio da juntada de documentos idôneos.

O que se verifica dos autos é o recebimento sistemático e continuado de recursos das pessoas jurídicas autuadas por meio de conta corrente informal, sem contrato, sem prazo, sem juros e sem qualquer documentação idônea que lhes atribuisse natureza de lucro. Constam

dos autos repasses cuja qualificação como distribuição de lucros foi expressamente negada pelas próprias fontes pagadoras e que, ainda assim, foram declarados pelo contribuinte como rendimentos isentos, ora sob a alegação de condição de sócio de fato, ora sob a alegação de mútuo. Ambas as situações jamais comprovadas. Isto é o bastante para atrair tanto a qualificação da multa quanto a confusão patrimonial que autoriza a solidariedade em relação ao débito.

Feitas essas observações que são complementares e considerando que a decisão recorrida enfrentou adequadamente a matéria, não tendo o recorrente trazido em recurso nenhum elemento apto a desconstituir a referida decisão, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

Empresa Solteirões do Forró

[...]

Conforme observado nos autos, a Autoridade Fiscal concluiu em relação ao contribuinte que: a) ele não era sócio da empresa Solteirões do Forró, no ano de 2013, pois não constava do contrato social; b) a citada empresa declarou que repassou ao contribuinte o valor de R\$ 638.659,34 como distribuição de lucros; c) o contribuinte declarou na DIRPF o mesmo valor como rendimento isento (distribuição de lucros); d) esse rendimento não se enquadra nas hipóteses de rendimentos isentos, pois não é distribuição de lucros; e) tal valor será lançado como Omissão de Rendimentos Recebidos da Pessoa Jurídica Solteirões do Forró.

Como cediço, para que haja distribuição de lucros a empresa deve observar requisitos legais.

A distribuição de lucros (assim denominada pelas sociedades limitadas) ou de dividendos (assim considerada pelas sociedades anônimas) é a remuneração dos investidores pelo capital investido na empresa. Diferentemente do pro labore, que é o valor recebido pelo sócio por seu trabalho, com incidência de encargos sociais, a distribuição de lucros é isenta do Imposto de Renda da Pessoa Física e da Contribuição Previdenciária, conforme prevê a legislação tributária (artigo 10º da Lei nº 9.249/1995 e artigos nº 654/662/666 do Decreto nº 3.000/1999).

Para as empresas que são tributadas com base no Lucro Presumido, a distribuição de lucros é disciplinada pela Instrução Normativa (IN) da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 93/1997, em seu artigo 48º, que assim determina:

2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no Lucro Presumido ou Arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I – o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II – a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o

determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o Lucro Presumido ou Arbitrado.

Para que haja a distribuição de lucros é necessário que haja lucro ou reserva de lucro, não bastando que este apenas conste na escrituração contábil; também faz-se necessário que a empresa possua ativos (saldo positivo no banco, caixa e aplicações) suficientes para quitar o valor a ser distribuído.

Os lucros podem ser distribuídos no ano calendário subsequente (e nos seguintes) com base em saldos da conta de lucros a distribuir. Ressalte-se ainda que pode distribuí-los no próprio ano-calendário, com base em um balanço intermediário, que deverá estar previsto no contrato social, conforme consta no art. 204º da Lei nº 6.404/1976.

O lucro de uma empresa normalmente é distribuído na proporção da participação do sócio no capital social. Porém, há possibilidade de a distribuição ser feita de forma desproporcional em relação à participação dos sócios, desde que esta condição esteja prevista no contrato social da empresa e tenha sido aprovada em ata de assembleia geral ordinária (AGO) dos sócios (oportunidade na qual se define a forma e proporção para cada sócio). Essa decisão deve ser registrada na ata da AGO, na qual precisa constar os registros contábeis que comprovem a existência de lucro a ser distribuído e que sejam capazes de demonstrar, perante terceiros, a natureza da distribuição determinada.

Cabe destacar que o real objetivo na constituição de empresas é a exploração de uma determinada atividade econômica para obtenção de lucros. Na sociedade, por exemplo, é possível identificar esse objetivo através do artigo 981 do Código Civil:

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Com o artigo temos o real propósito da constituição de uma empresa, que é a partilha do resultado positivo entre as pessoas integrantes da sociedade (sócio), além de determinar o instrumento base para constituição de uma sociedade.

De acordo com o artigo 997 do Código Civil a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas é cláusula obrigatória. Destaque-se que na maioria dos casos a participação dos sócios é proporcional as respectivas quotas. O artigo 1.007 do Código Civil corrobora com esse entendimento ao dispor a seguinte redação:

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

Cabe lembrar ainda que o contrato social pode estabelecer a distribuição de lucros de maneira desigual para os sócios. Diante dessas considerações vemos

que apenas o sócio pode se beneficiar por direito da distribuição de lucros, no entanto é também imprescindível se atentar as condições especificadas no contrato social, pois é possível que haja distribuição desproporcional.

Por fim, a distribuição de lucros é algo a ser pactuado entre os sócios, sendo que cabe exclusivamente a esses estabelecerem no contrato social os períodos e as formas de distribuição, conforme disposto no Código Civil de 2002, nos artigos 1.071, 1.078 e 1.179; bem como na Lei nº 6.404/76, artigo 176.

Do exposto, se conclui pela obrigatoriedade do registro e pela previsão da participação de cada sócio no contrato social. Não há como se admitir a participação de sócio de fato, como deseja o contribuinte.

[...]

Observa-se ainda dos autos que o contribuinte apresentou ainda uma declaração da empresa Solteirões do Forró informando que não há distribuição mensal de lucros; que na verdade possui uma conta corrente cuja titularidade era compartilhada entre os sócios e a empresa, de onde aqueles retiram valores a medida de sua necessidade e quando da distribuição dos lucros, estes eram abatidos na forma distribuída.

Da citada declaração verifica-se que a empresa se contradiz, ora afirma que não distribui lucros, ora diz que é uma conta para necessidades dos sócios a ser saldada quando da distribuição de lucros. Como já demonstrado exaustivamente nos autos tanto pelos documentos e esclarecimentos prestados pelo contribuinte, pelos depoimentos dados à Polícia Federal (fls. 281/292), quanto pela representação fiscal para exclusão do Simples Nacional (fls.

323/389), pelos acórdãos nº 14-98.391 - 7ª Turma da DRJ/POR, de 25/09/2019 e, nº 14-98.393 - 7ª Turma da DRJ/POR, de 25/09/2019, há uma nítida confusão patrimonial estabelecida entre a empresa, sócios e administradores.

Como cediço, a Pessoa Jurídica (Empresa) e a Pessoa Física (sócio) são pessoas totalmente distintas. No entanto, na prática, os donos de empresa, gestores e administradores normalmente misturam as transações efetuadas nas pessoas jurídica e física. É comum pagarem despesas particulares com recursos da empresa ou e pagarem despesas particulares com recursos da empresa.

No entanto, na contabilidade, existe o Princípio da Entidade, o qual proíbe a mistura dos patrimônio da empresa e do patrimônio da pessoa física, deixando claro que o que é da pessoa jurídica não deve ser confundido com o que é da pessoa física. Acarretando a chamada “confusão patrimonial”, ou seja, o patrimônio da empresa se confunde com o patrimônio dos sócios.

Nos processos judiciais, havendo confusão patrimonial, pode a Justiça decidir que bens particulares dos administradores ou sócios da empresa sejam utilizados para quitar dívidas da pessoa jurídica (art.50 do Código Civil Brasileiro).

Para que não haja a confusão patrimonial, a boa prática de gestão e a lei diz que os sócios administradores (aqueles que trabalham na empresa) tenham um valor definido de pró-labore (nome dado ao salário do sócio) e que, com este pró-labore, o sócio pague suas próprias despesas, totalmente separado do movimento da empresa. Se houver lucro, a empresa poderá distribuí-los aos sócios, porém, de forma documentada e conforme a legislação.

A mesma orientação se aplica à movimentação bancária para se evitar a confusão patrimonial. Assim como, contas bancárias da empresa só podem ser utilizadas para pagamento das despesas da empresa, as contas pessoais só podem pagar as despesas pessoais.

Como cediço, a sociedade empresária pode fazer tudo o que não estiver proibido, possuindo autorização genérica para a prática de atos jurídicos (art. 104 CC), sendo, destarte, sujeito completamente autônomo em relação aos seus sócios. Quem paga, recebe, quita duplicatas, levanta balanços, contrata empregados, desenvolve tecnologia, adquire insumos e pratica os demais atos necessários ao desenvolvimento do objeto social é a pessoa jurídica da sociedade empresária e não os seus sócios.

Vale destacar o comentário de Maria Helena Diniz ensinando que “nº momento em que se opera o assento do contrato ou estatuto no Registro competente, a pessoa jurídica começa a existir, passando a ter aptidão para ser sujeito de direitos e obrigações, a ter capacidade patrimonial, constituindo seu patrimônio, que não tem nenhuma relação com os sócios, adquirindo vida própria e autônoma. Todos os atos da pessoa jurídica serão tidos como atos próprios, consequentemente os atos praticados individualmente por seus sócios nada terão a ver com ela. A pessoa jurídica terá nome, patrimônio, nacionalidade e domicílio diversos dos de seus sócios”.

Muito bem, como sócios em regra não respondem por dívidas da empresa e esta não responde por dívidas dos sócios, infelizmente, a pessoa jurídica passou a ser, em alguns casos, utilizada para violar direitos, dando início à fase de superação da autonomia patrimonial. No caso em tela, restou demonstrado nos autos a quebra da autonomia patrimonial com a existência de uma confusão patrimonial entre pessoas jurídicas e física.

Em que pese o contribuinte afirmar que não há prejuízo para o Fisco ou que não há exigência legal. A Resolução CFC n.º 1.330/11 no seu item dois determina que toda entidade independente do seu porte e natureza deve adotar a elaboração contábil mecanizada ou não. Assim, a não observância desse Princípio Contábil, faz com que a empresa fique sujeita há algumas penalizações, uma das maiores punições é a “desconsideração da personalidade jurídica”. Portanto, o desvio de finalidade tem ampla conotação e sugere uma fuga dos objetivos sociais da pessoa jurídica, deixando um rastro de prejuízo; direto ou indireto, para terceiros ou mesmo para outros sócios da empresa.

Ressalte-se que pelo princípio da preservação da empresa reconhece-se que, em torno do funcionamento regular e desenvolvimento de cada empresa, não gravitam apenas os interesses individuais dos empresários e empreendedores, mas também os metaindividuais de trabalhadores, consumidores e outras pessoas; são estes últimos interesses que devem ser considerados e protegidos, na aplicação de qualquer norma de direito comercial(Coelho. Fabio Ulhoa, 2012, Curso de Direito Comercial).

Assim, restou novamente comprovado nos autos a quebra da autonomia patrimonial com a existência de uma confusão patrimonial entre pessoas jurídicas e física.

Portanto, tem-se correto o procedimento da fiscalização em considerar que os recursos retirados pelo contribuinte da citada conta corrente de titularidade compartilhada entre os sócios e a empresa eram rendimentos tributáveis recebidos.

Assim, considerando que o contribuinte não era sócio da empresa Solteirões do Forró, no ano de 2013, conforme contrato social; considerando que foi alvo da operação For All da Polícia Federal em conjunto com a Receita Federal em outubro de 2016 e que somente tempos depois da citada operação apresentou a 3ª retificadora à sua DIRPF 2014, em 09/05/2018, informando tais rendimentos recebidos da Pessoa Jurídica Solteirões do Forró como isentos; considerando que a legislação societária e tributária exige o registro dos sócios no contrato social da empresa com a cláusula de repartição de lucros; considerando que restou demonstrado uma confusão patrimonial entre as pessoas físicas e a empresa; considerando que a própria empresa e o impugnante declaram que houve o repasse do valor de R\$ 638.659,34; considerando que esse rendimento não se enquadra nas hipóteses de rendimentos isentos; conclui-se que agiu corretamente a Autoridade Fiscal ao lançar tais rendimentos recebidos como Omissão de Rendimentos Recebidos da Pessoa Jurídica Solteirões do Forró.

Empresa Aviões do Forró

Considerando os esclarecimentos e documentos apresentados pelo contribuinte, verificou a Autoridade Fiscal que o impugnante é sócio da empresa Aviões do Forró Gravações e Edições Musicais Ltda, conforme contrato social registrado na Junta Comercial do Estado do Ceará em 27/03/2006, detendo a participação de 35% do capital social.

Consta dos autos que o impugnante foi intimado a apresentar documentação referente ao efetivo recebimento dos valores de lucros distribuídos da empresa Aviões do Forró. No entanto, o contribuinte, em 11/09/2018, afirmou que só conseguiu identificar um único valor realizado por meio bancário (transferência), que para os demais valores não há documentação comprobatória, uma vez que foram realizadas em espécie.

Pretendendo fazer prova desse único valor, apresentou à fiscalização um extrato bancário do Bradesco onde constava uma transferência de R\$ 40.000,00, sem identificação do número da conta a que pertence, sem identificação do correntista e sem identificação do ano do extrato (apenas dia e mês).

O contribuinte ainda anexou aos autos uma declaração da empresa Aviões do Forró, datada de 16/08/2018, informando que:

- não havia distribuição mensal de Lucros;
- existia uma conta corrente cuja titularidade era compartilhada entre os sócios e a empresa, de onde aqueles retiravam valores a medida de sua necessidade e, quando da distribuição dos lucros, estes seriam abatidos na forma distribuída;
- quando do encerramento do ano-calendário, caso o sócio possuísse saldo credor, este era devidamente contabilizado como mutuo para pagamento no primeiro mês do exercício seguinte.
- além destes valores, há também distribuição mensal de pró-labores, nos moldes declarados em sua declaração de Imposto de Renda Pessoa Física.

Consta no processo outra declaração da empresa Aviões do Forró, datada de 30/08/2018, informando que foram repassados ao sócio Antônio Isaias Paiva Duarte(contribuinte), no ano de 2013, e registrado em conta corrente para ajuste de contas ao final desse exercício, o montante de R\$ 2.870.064,05.

Verificou-se em tais declarações que a empresa Aviões do Forró realmente não esclareceu a que título se deram os valores repassados. Resta evidente uma confusão patrimonial, os sócios retiravam valores a medida de sua necessidade, a conta compartilhada ora abateria saldo da distribuição de lucros, ora se tornaria mútuo.

Na busca da verdade material para esclarecer a natureza do rendimento declarado como distribuição de lucros na DIRPF 2014 (ano calendário 2013), observou-se que a fiscalização solicitou ao impugnante toda a documentação contábil e fiscal, balancete, livro caixa, razão do conta corrente das empresas. No entanto, o contribuinte apresentou tão somente a documentação referente à empresa Radio Pajeu.

Observou-se ainda que a Autoridade Fiscal, novamente buscando a verdade material, insistiu na solicitação de tais documentos da empresa Aviões do Forró, tendo recebido como resposta do impugnante que “a pessoa física, por Lei, não tem o dever de guardar ou sequer manter qualquer documento da pessoa jurídica, posto que estas possuem personalidades jurídicas distintas; que a Receita Federal já possui tais informações através da DIRF, ECF e ECD, e; que se precisasse de outros documentos intimasse a pessoa jurídica requerendo”.

Consta também no processo que a fiscalização efetuou Diligência Fiscal na empresa Aviões do Forró em face da negativa do contribuinte solicitando a

documentação requerida, no caso, os livro caixa, balanço, Livro razão e Diário e comprovantes de transferência dos valores de lucro distribuídos aos sócios. A empresa manifestou-se dizendo que “a intimada não é obrigada a manter o Livro Razão, mas somente o Livro Caixa, tendo em vista ser optante do regime de tributação do lucro presumido; que foram entregues aos sócios declarações contendo os respectivos valores distribuídos em conta-corrente; que a referida distribuição se deu, primordialmente em dinheiro; que as comprovações estão nas DIRFs enviadas à Receita Federal do Brasil.”

Em 22 de outubro de 2018, a empresa Aviões do Forró, através de seu advogado, voltou a se manifestar dizendo que “a empresa é optante pelo Lucro Presumido, sendo obrigada a manter somente o Livro Caixa da empresa; que não possui os demais livros solicitados; que em relação ao Livro Caixa do ano de 2013, o contribuinte só possui obrigação de guarda legal por 5 (cinco) anos e como já se passaram mais de 5(cinco) anos, não tem obrigação legal de guarda esses documentos e não irá apresentá-lo”. Declarou ainda a empresa que os demais documentos estão prejudicados pelo instituto da Decadência. " Cumpre esclarecer que a legislação tributária permite a Fazenda Pública examinar os livros e documentos, bem como os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica dentro do prazo estabelecido para constituição do credito tributário, conforme segue:

"CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram."

"Lei 9.430/96

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios."

Analisando a presente afirmação de que teria havido decadência, cumpre informar que tal afirmação não procede uma vez que os fatos geradores do Imposto de Renda se encerraram em 31 de dezembro do ano calendário de 2013, portanto, a fiscalização ainda se encontrava dentro do prazo de exigir tais documentos.

Cabe ainda destacar o art. 173 do CTN que dispõe sobre o prazo do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;"

Em sendo assim, a Autoridade Fiscal ainda se encontrava dentro do prazo de exigir tais documentos. Resta evidente que a empresa deveria ter guardado os documentos solicitados para apresentação à fiscalização.

[...]

Quanto à distribuição de lucros, é cediço, que é a remuneração dos investidores pelo capital investido na empresa. Diferentemente do pro labore, que é o valor recebido pelo sócio por seu trabalho, com incidência de encargos sociais, a distribuição de lucros é isenta do Imposto de Renda da Pessoa Física e da Contribuição Previdenciária, conforme prevê a legislação tributária (artigo 10º da Lei nº 9.249/1995 e artigos nº 654/662/666 do Decreto nº 3.000/1999).

Com relação às empresas que são tributadas com base no Lucro Presumido, a distribuição de lucros é disciplinada pela Instrução Normativa (IN) da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 93/1997, em seu artigo 48º.

Dessa forma, os valores repassados pela empresa aos sócios via conta compartilhada poderiam ter sido realizados via pró-labore, tributado conforme a legislação vigente, ou via distribuição de lucros, isento dentro dos limites específicos traçados pelos incisos do §2º do art 48 da Instrução Normativa SRF nº93, de 1997, quais sejam:

"Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item 1, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base

no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica. Com acréscimos legais.

§ 4 Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

§ 50 A isenção de que trata o "caput" não abrange os valores pagos a outro título, tais como "pro labore", aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8º Ressalvado o disposto no inciso 1 do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º.

Destaque-se ainda o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, ao dispor que aos lucros distribuídos pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário:

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

Cabe ainda frisar que Imperioso enfatizar que para serem considerados como rendimentos isentos, os lucros e dividendos distribuídos devem estar registrados na escrituração contábil da empresa e o pagamento ao sócio efetivamente comprovado, com observância da lei comercial e tributária à época dos fatos e lastreada em documentos.

De todo exposto acima, restou evidente que tanto a empresa quanto o contribuinte não quiseram, e podiam fazê-lo, apresentar os documentos comprobatórios que lastrearam a alegada distribuição de lucros, conforme

declarações tanto do impugnante quanto da empresa. Interessante repisar ainda que o contribuinte se recusou a apresentar os documentos e quer se valer de tal fato para alegar cerceamento de defesa. Totalmente improcedente tal alegação.

Em sendo assim, considerando que o contribuinte não comprovou que o recebimento do valor de R\$ 2.870.064,05, declarados em sua DIRPF ano calendário 2013, eram rendimentos isentos recebidos como distribuição de lucros da empresa Aviões do Forró; considerando que a empresa Aviões do Forró declarou que não há distribuição mensal de lucros, que efetuou repasses mensais ao contribuinte; considerando que a empresa não apresentou escrituração contábil que fundamentasse uma possível distribuição de lucro; considerando que há uma evidente confusão patrimonial quanto à conta compartilhada; resta concluir que agiu corretamente a Autoridade Fiscal ao lançar a infração de Omissão de Rendimentos recebidos da Pessoa Jurídica Aviões do Forró.

[...]

Empresa AIP

Neste ponto correspondente ao contrato de mútuo, verificou-se que o impugnante argumentou sua existência e possibilidade nos seguintes termos:

“(...)Com efeito, a União Federal mantém relação obrigacional apenas tributária(legal), e não contratual, tanto com este Impugnante quanto com a AIP. Assim, no exercício de sua capacidade tributária, o Fisco apenas verifica a ocorrência, ou não, de situação de fato (existência de contrato de mútuo) entre os particulares para aferir elementos de prova idôneos a demonstrar outra situação jurídica, esta sim a ele interessante, a obtenção de renda.

Portanto, por mais esse motivo, o artigo 288 é inaplicável, pois, ainda que houvesse uma imaginária cessão de crédito em discussão, esta seria eficaz apenas entre os particulares, contratantes entre si, jamais em relação ao Ente Tributante, que tão somente fiscaliza as relações entre os particulares para aferir sua situação patrimonial.

Muitas dessas considerações são aplicáveis também ao artigo 221. Não está em discussão a oponibilidade de qualquer relação contratual a terceiros e é extremamente teratológico falar disto. A única parte pertinente é, portanto, a do início do referido artigo 221 que atesta que o instrumento particular serve de prova, e esta, tão somente esta, seria a utilidade de um eventual instrumento desse tipo para o presente litígio.

Observe, entretanto, Douto Julgador, que haver disposição legal prescrevendo o instrumento particular como meio de prova aceito não significa que ele é o único meio de prova idôneo para comprovar obrigações convencionais. Os mútuos em questão nesta contenda podem ser provados por diversas outras formas, e é pacífico no Direito Civil que é lícito firmar, e provar, relações contratuais na forma verbal, exceto quando a lei expressamente dispõe em contrário.

Desse modo, é de pouco uso também a invocação do artigo 221, pois, dele, só se depreende, de aplicável a esta discussão, que o instrumento particular seria um meio de prova idôneo. Não havendo esse meio de prova, contudo, outros são possíveis, mas, devemos insistir sempre, essa prova não está a cargo deste Impugnante, mas sim da Entidade Fiscal que pretende desconsiderar as declarações dos sujeitos passivos e imputar a estes conduta ilícita.

Em outros termos, em nada afeta o direito deste Contribuinte a inexistência do instrumento contratual, pois a única consequência disto é a falta de lastro probatório de sua versão de fato, o que, contudo, ele não está obrigado a produzir. É o Fisco que deve demonstrar os fatos constitutivos do seu direito.

A propósito, de modo a evitar eventuais confusões, devemos no adiantar em justificar a não aplicação do artigo 42 da Lei 9.430/96, que geraria presunção relativa em favor da Fazenda Nacional, invertendo esse ônus da prova. A origem dos recursos está devidamente provada e, aliás, é incontroversa. O que está em questão, na verdade, é somente a natureza desse trânsito de recursos, se decorrente dos contratos de mútuo rotineiramente realizados entre pessoa física e jurídica, ou se decorrente de confusão patrimonial entre eles.

Portanto, também neste caso, não assiste qualquer razão à Fazenda Nacional, pois não há qualquer fundamento, fático ou jurídico, para justificar a corresponsabilização por confusão patrimonial. Houve, mais uma vez, a mera suposição, elevada a status de verdade absoluta por força de indícios muito tênues.

Deve, então, ser julgado improcedente também nesse aspecto o Lançamento Tributário em questão, limitando a responsabilidade sobre ele ao ora Impugnante. (...)"

Cumprе informar que o contribuinte está sujeito a comprovar, mediante documentos e esclarecimentos, as origens de recursos declarados e as alterações ocorridas em seu patrimônio, sempre que intimado a fazê-lo (art. 806, RIR/99).

Conforme visto, a defesa justificou que as origens de recursos constatadas no decorrer do procedimento fiscal recebidos das empresas das quais é sócio foram decorrentes também de contratos de empréstimos.

Como é cediço, para comprovação de empréstimos supostamente contraídos junto às empresas das quais é sócio, seria imprescindível que fossem juntados ao processo:

- a) contratos de mútuo devidamente assinados e registrados pelas partes por ocasião da celebração dos respectivos acordos;
- b) que os empréstimos fossem regularmente informados nas Declarações de Ajuste Anual do interessado;
- c) que os mutuantes tivessem disponibilidade financeira para o empréstimo, bem como o mutuário para saldar tempestivamente seus compromissos;

d) que restasse comprovada a efetiva transferência do numerário entre credor e devedor (na tomada do empréstimo), bem como a comprovação da restituição dos valores tomados pelo mutuário (ou previsões de restituição, caso os empréstimos ainda estivessem em andamento).

No entanto, o contribuinte não apresentou documentos quanto aos valores quitados dos empréstimos, às datas de quitações, aos juros pagos, aos saldos remanescentes.

Limitou-se na impugnação apenas a fazer considerações genéricas sem trazer provas do que foi solicitado.

Acrescente-se ainda que o contrato de mútuo é negócio jurídico que pressupõe a devolução do bem fungível tomado emprestado em equivalentes quantidade, qualidade e gênero. O caráter essencial do empréstimo é sua temporariedade. Destaque-se ainda que os contratos de empréstimos requeridos deveriam estar devidamente registrados em cartório. Isto porque os referidos tem aptidão para provar as declarações neles contidas, mas não os fatos declarados, conforme dicção do parágrafo único do art. 408 do CPC/15:

Art. 408. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.

Esse dispositivo legal também esclarece que as declarações presumem-se verdadeiras somente em relação àqueles que participaram do ato. Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça já teve oportunidade de afirmar que “a presunção juris tantum de veracidade do conteúdo do instrumento particular é invocável tão somente em relação aos seus subscritores” (STJ, Ac. Unân. 4a T. Resp. 33.200-3/SP, rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, in RSTJ 78:269).

O vigente Código Civil (CC - Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) também disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros:

Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

(...)Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos,

bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

As cautelas adotadas pela lei justificam-se por razões de variada ordem, estando entre elas, por certo, as intenções de dar publicidade a determinados atos e a de evitar que terceiros sejam prejudicados por simulações negociais. Afinal, fácil seria a produção de instrumentos nos quais os elementos da transação - data, valores, atribuição de responsabilidades, etc. -, ou mesmo o conteúdo precípua da própria transação, fossem, a qualquer tempo, modificados pelos contratantes.

A informalidade dos negócios entre as partes não pode eximir o contribuinte de apresentar prova da efetividade das transações. A informalidade diz respeito apenas a garantias mútuas que deixam de ser exigidas em razão da confiança entre as partes -um empréstimo sem nota promissória, ou entre familiares, por exemplo -, mas não se pode querer aplicar a mesma informalidade ou vínculo de confiança na relação do contribuinte com a Fazenda Pública. A relação entre Fisco e contribuinte é de outra natureza: é formal e vinculada à lei, sendo a lei firme ao exigir, no caso dos depósitos bancários, que a comprovação seja feita por meio de “documentação hábil e idônea”.

Ademais, o Fisco deve tomar certas precauções e exigir provas confirmatórias do empréstimo alegado, tornando-se crucial a demonstração do fluxo financeiro dos recursos, pois seria muito fácil para o contribuinte receber diversos rendimentos sujeitos à tributação e declará-los como oriundos de mútuo com intuito de elidir a cobrança do imposto.

Como já afirmado itens acima, deve-se salientar que a escrituração na contabilidade da empresa não exime o contribuinte de comprovar os fatos nela registrados.

Pois, para se constituírem em provas hábeis, os registros contábeis devem estar acompanhados dos documentos que lhes deram lastro.

No caso que se examina, algumas constatações ensejam mais cautela na análise da alegação dos empréstimos tomados devido a relação entre mutuante e mutuário.

Pois, o contribuinte é sócio das empresas, conforme reconhecido por ele e pela Autoridade Fiscal.

Notadamente quando a própria defesa se recusa a apresentar os documentos comprobatórios, restou evidente a facilidade por parte do contribuinte em obter recursos das empresas, fato que corrobora que os negócios jurídicos que envolvam a transferência dos recursos sejam devidamente demonstrados.

Afastada a hipótese de mútuo, portanto, por falta de comprovação, tem-se correto o procedimento da fiscalização em considerar os valores repassados ao contribuinte, como rendimentos tributáveis recebidos.

Nos termos legais, o fato gerador do imposto de renda é a disponibilidade econômica ou jurídica de renda, conforme disciplina o art. 43 do CTN.

O RIR aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, consolida as disposições gerais sobre a abrangência do conceito de rendimento bruto, e assim enuncia em seu artigo 37, in verbis:

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 n.º 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3.º § 1.º). (g.n.)

Por fim, a alegação da defesa de que a desconsideração dos contratos de mútuo se deram, única e exclusivamente, pelo fato deles não estarem registrados em Registro Público, não procede. Tal entendimento de desconsiderar os contratos de mútuo está alinhado à jurisprudência do CARF no sentido de que somente a ausência de registro do contrato de mútuo, por si só, não é meio hábil para a sua desconsideração. No caso em tela, como já demonstrado e afirmado a desconsideração também se fundamentada em fatos e provas.

Cabe também acrescentar que a escrituração na contabilidade da empresa não exige o contribuinte de comprovar os fatos nela registrados. Pois, para se constituírem em provas hábeis, os registros contábeis devem estar acompanhados dos documentos que lhes deram lastro.

Assim, restou comprovado nos autos a quebra da autonomia patrimonial com a existência de uma confusão patrimonial entre pessoas jurídicas e física. Portanto, afastada a hipótese de mútuo por falta de comprovação, tem-se correto o procedimento da fiscalização em considerar os depósitos na conta do contribuinte, como rendimentos tributáveis recebidos.

Diante do que foi recorrido nos autos tanto pela Autoridade Fiscal quanto pela defesa e com base nos documentos analisados minuciosamente, resta concluir pela manutenção do Auto de Infração. Portanto, não merece reparo o feito fiscal.

[...]

Consta ainda dos autos que o contribuinte Antônio Isaías Paiva Duarte é o titular da empresa AIP Locações, empreendimentos e participações - Eireli, instituída em 21/11/2005. Tal empresa foi intimada a apresentar o livro caixa da empresa do ano de 2013.

Da análise do Livro Caixa da empresa, a Autoridade Fiscal identificou vários empréstimos ao impugnante, no decorrer do ano de 2013, no montante de R\$ 458.788,56. Com base nesta análise, foi solicitado ao contribuinte que apresentasse planilha com valores, datas e envolvidos em todos os empréstimos

concedidos e contraídos no período de 2013 a 2017, com os respectivos documentos comprobatórios.

O impugnante apresentou referida planilha com empréstimos concedidos à empresa AIP Duarte, no ano calendário de 2013, no montante de R\$ 903.357,07, bem como 45 arquivos digitalizados com o nome de empréstimos concedidos. No entanto, não fez referencia em sua resposta aos empréstimos recebidos da empresa. Diante disso foi solicitado a ele que apresentasse os contratos de mútuo entre ele e a empresa AIP.

Respondendo à Autoridade Fiscal, o impugnante apresentou uma "Declaração Particular de Conta Corrente Financeira" (datada de 11/10/2018), assinada por ele como pessoa física e como titular da empresa AIP Empreendimentos, Locações e participações – Eireli. Nesta declaração, o contribuinte se identifica como Declarante Credor e a empresa AIP como Declarante Devedora. (confusão patrimonial) Cabe destacar o que se observou nas cláusulas de tal declaração:

- as partes declararam que mantém entre si uma conta corrente financeira, por meio de contrato tácito, não escrito, através da qual, o impugnante aportou recursos em favor da empresa, para as necessidades de ultimação das suas atividades empresariais rotineiras;
- o contribuinte era o único sócio da empresa, as partes;
- as partes realizaram uma em favor da outra operações sucessivas e recíprocas, que não se liquidaram de imediato;
- essas operações foram contabilizadas e anotadas em uma rubrica contábil, identificando as partidas de credito e débito;
- os aportes foram realizados pelo contribuinte, por meio de TED e em moeda corrente nacional, ou ainda, mediante aquisição de bens cujos pagamentos sejam realizados à ordem da empresa;
- na vigência da relação de Conta Corrente, sempre foi facultado à empresa a realizar restituições pontuais, e esporádicas ao contribuinte, ou ainda, realizar pagamentos de obrigações assumidas por este último, identificáveis, e à sua ordem, também contabilizados, de modo a permitir a realização de um "encontro de contas", em futura liquidação da contacorrente;
- os valores movimentados em partidas de crédito e débito, de parte a parte, são e estão unificados em um montante universal, como uma "massa de crédito", inexigíveis ou inexecutáveis, salvo se houver solicitação de encerramento da conta corrente, quando serão apurados os valores eventualmente devidos de parte a parte e, então, compensáveis;
- as partes convencionaram que sobre tais movimentações financeiras de parte a parte, não incidirá juros remuneratórios, atualização monetária ou mesmo multa.
- que as partes declararam que não estabeleceram prazo de vigência da presente relação de conta-corrente financeira, a qual poderá ser liquidada, através de

notificação premonitória, escrita, com antecedência de trinta (30) dias, oportunidade em que elas devem apresentar, uma a outra, os seus registros de partida de crédito e débito, para então, aferir a prestação de contas.

Da leitura das cláusulas deste contrato particular observa-se que não há um contrato de mútuo entre o contribuinte e a empresa, pois se trata de uma verdadeira confusão patrimonial manifestada por meio de um acordo tácito, sem prazo de vigência, sem cobrança de juros remuneratórios, atualização monetária ou mesmo multa.

Como cediço, a formalização de contrato de mútuo não dispensa formalidades entre a empresa e seu titular, são fundamentais para fazer prova de sua existência e validade que o contrato de mútuo seja registrado, bem como esteja lastreado em documentos hábeis e idôneos. Portanto, para que se possa opor a terceiros, faz-se necessário o registro do contrato de mútuo, bem como suas cláusulas devem ter um conteúdo mínimo que mantenha a autonomia patrimonial das pessoas envolvidas.

Na documentação apresentada pela defesa, verificou-se que contas pessoais do contribuinte foram pagas pela empresa, que o cartão de crédito foi compartilhado entre contribuinte e empresa, bem como houve compra de veículos e imóveis com dinheiro do contribuinte e posterior escrituração em nome da empresa.

[...]

Além do que já foi discorrido acima, a Autoridade Fiscal verificou que existiu a confusão patrimonial entre o contribuinte e a empresa AIP Locações, Empreendimentos e Participações - Eireli, pelas razões apontadas a seguir:

- o contribuinte e a empresa possuíam o mesmo endereço cadastral nos sistemas da Receita Federal do Brasil;
- o impugnante apresentou declaração da empresa AIP, onde ele assina como único sócio;
- constatou-se que o contribuinte utilizou o cartão de crédito da empresa para custear despesas pessoais;
- pela análise do livro caixa da empresa e comprovantes de pagamentos anexados pelo impugnante, verificou-se que ela pagou diversas despesas pessoais do contribuinte, como por exemplo, a conta da escola do filho;
- o impugnante informou que ocorreram empréstimos entre ele e a empresa, através de uma "conta corrente financeira", embasado num contrato de mútuo não registrado, tácito, não escrito, onde o contribuinte aporta recursos em favor da empresa para atender as necessidades de ultimação de suas atividades empresarias;
- esses aportes ocorreram de maneira totalmente informal;

- o contribuinte efetuou a compra de terreno, veículos e apartamento com dinheiro da pessoa física e os registrou em nome da sua empresa;
- o impugnante declarou que tais "empréstimos" são considerados dívidas ilíquidas', sem incidência de juros remuneratórios, atualização monetária ou mesmo multa, bem como sem prazo de vigência;
- o contribuinte não informou dívidas e ônus reais em sua DIRPF 2014, embora no livro caixa da empresa tenha sido identificado o valor de R\$ 458.788,56 escriturado como empréstimos da empresa AIP para o impugnante no ano calendário de 2013;
- a prática de confusão patrimonial perdurou por vários anos.

Nem se diga que a confusão patrimonial decorre de meros erros formais ou de contabilização equivocada. A jurisprudência deste Conselho é no sentido de que a contabilização equivocada reiterada indica conduta fraudulenta:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012

FALTA DE RECOLHIMENTO. REITERADA DECLARAÇÃO INEXATA. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A prática de prestar declarações ao Fisco deixando de informar, em todos os meses dos anos-calendário examinados, os valores sabidamente devidos em razão das operações escrituradas, caracteriza evidente intuito de fraude e autoriza a aplicação de multa de ofício qualificada.

(...)

(Acórdão 9101-006.322, CSRF, 1ª Turma, Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, sessão de 04/10/2022.

Responsabilidade da solidária ("AIP")

Acerca da responsabilidade da solidária, verifica-se que esta decorre do interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, na precisa dicção do art. 124, I, do CTN. Com efeito, os rendimentos cuja omissão se lançou ingressaram no patrimônio do contribuinte por ato da própria solidária, que foi quem os pagou, sob os rótulos de "empréstimos" e de "conta corrente financeira", os quais foram descaracterizados pela fiscalização. A pessoa jurídica não é, portanto, terceiro alheio ao fato tributável, mas a própria fonte dos rendimentos tributáveis auferidos pelo contribuinte e partícipe direta dos atos que constituem o fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física, o que a coloca, ao lado do beneficiário, na situação prevista pelo dispositivo.

A confusão patrimonial descrita no Termo de Verificação Fiscal é, nesse quadro, o fundamento da solidariedade e, ao mesmo tempo o substrato probatório que revela a atuação conjunta e a informalidade deliberada com que sócio e sociedade operaram um único patrimônio.

São elementos individualizados e convergentes: (i) a identidade de endereço cadastral entre o contribuinte e a empresa; (ii) a declaração, firmada pelo próprio contribuinte, de que os cartões corporativos da sociedade foram usados “especialmente para pagamento de despesas pessoais de seu único sócio”; (iii) o custeio, pela empresa, de despesas estritamente pessoais do titular e de seus dependentes, como o plano de saúde; (iv) o pagamento, pela AIP, de sua própria conta de energia lançado nos controles como “devolução de empréstimo” ao contribuinte, como se a despesa da pessoa jurídica fosse da pessoa física; (v) a aquisição de terreno, veículos e apartamento com recursos da pessoa física e o registro de tais bens em nome da empresa; e (vi) a própria “Declaração Particular de Conta Corrente Financeira”, assinada pelo contribuinte duas vezes (uma como pessoa física e outra como titular da sociedade), confessando aportes e retiradas recíprocos, sem contrato, sem prazo, sem juros e sem incorporação de capital. Some-se a isso a circunstância, também apontada pela fiscalização, de que nem o próprio contribuinte distingue com exatidão os valores mutuados, tanto que informou montantes divergentes na DIRPF, no Livro Caixa da AIP e nas respostas à fiscalização.

Desse conjunto extrai-se não a mera desorganização contábil, ao contrário do que os recorrentes querem fazer crer, mas a atuação conjunta de sócio e sociedade na percepção informal e sistemática de renda tributável, que é precisamente o objeto do lançamento.

A respeito da aplicação do art. 124, I, do CTN ao presente caso, veja-se o seguinte excerto do voto proferido no Acórdão 9202-011.166, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

[...]

Sempre que imputação encontrar lastreada no interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária, a responsabilidade deve ser verificada sobre os fatos geradores dos quais teria participado o responsável supostamente solidário.

Ainda que não se trate especificamente da temática ora devolvida, importante registrar ter o col. Superior Tribunal de Justiça firme jurisprudência no sentido que

evidenciadas as situações previstas nos arts. 124 e 133, do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de descon sideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exigi-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em descon sideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito. (STJ. AgInt no REsp nº 1.926.476/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16/8/2021,

DJe de 31/8/2021.) O Digesto Civil, em seu art. 50, dispõe que [e]m caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

A confusão patrimonial é prática de tamanha gravidade que justifica, inclusive, a desconsideração da própria personalidade jurídica.

Tenho que, para que se configure o interesse jurídico comum do inc. I do art. 124 do CTN, necessária a presença de interesse direto no fato gerador, que acontece quando as pessoas atuam em comum na situação que constitui o fato imponible. Noutros termos, participam em conjunto da conduta descrita na hipótese de incidência, naturalmente cada uma atuando em nome próprio.

Colhe-se da doutrina que

a solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico está condicionada a que fique devidamente comprovado: a) o interesse imediato e comum de seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador; e/ou b) fraude ou conluio entre os componentes do grupo.

Há interesse comum imediato em decorrência do resultado do fato gerador quando mais de uma pessoa se beneficiam diretamente com sua ocorrência. Por exemplo, a afixação de cartazes de propaganda de empresa distribuidora de derivados de petróleo em postos de gasolina é, geralmente, um fato gerador de taxa municipal cuja ocorrência interessa não somente à empresa distribuidora, beneficiária direta da propaganda, como também ao posto de gasolina, que é solidário com aquela no pagamento da taxa.

(...)

Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica. (In: COSTA, Carlos Jorge Sampaio. Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador, Revista de Direito Tributário, v. II, nº 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 304)"

A participação comum ocorre, portanto, de duas formas: (i) direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador; e, (ii) indireta, quando constatada confusão patrimonial ou outros ilícitos praticados em conluio. Confira-se, em igual sentido, o posicionamento externado no acórdão de nº 1401-002.654 deste eg. Conselho:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124 DO CTN. INTERESSE COMUM.

O artigo 124 do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) e o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do interesse comum (inciso I) ou da indicação da expressa previsão em lei (inciso II). No caso do artigo 124, I, o interesse comum ali referido é jurídico e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência.

Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial, quando ambas dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio. Havendo provas de omissões na contabilidade e da interposição de pessoas, revelando que o imputado responsável era na verdade administrador e proprietário de fato da contribuinte, é de se manter sua responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN.

Menciono a existência do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04, de 10 de Dezembro de 2018, que igualmente encampa tal entendimento.

Presente, pois, o interesse comum na situação que constitui o fato gerador (art. 124, I, do CTN) caracterizado pela existência de confusão patrimonial que o evidencia e o instrumentaliza, correta a inclusão da AIP no polo passivo, na condição de responsável solidária.

Rejeito, por conseguinte, o pedido de exclusão formulado no recurso.

Multa qualificada

Acerca da qualificação da multa de ofício, ao contrário do que argumenta o recorrente, entendo que se encontra devidamente fundamentado no termo de verificação fiscal 195-222) os motivos que levaram ao enquadramento dos fatos no art. 44, II da Lei n.º 9.430/1996:

Verificou-se a conduta intencional do contribuinte, quando este apresenta Declarações que não correspondem à realidade dos fatos, consumando a tentativa de modificar as características dos rendimentos recebidos das pessoas jurídicas citadas.

Quanto aos rendimentos recebidos da empresa Solteirões do Forró, o contribuinte nem sequer apresentou o quais sócio da empresa e avós dos filhos, mais que há também distribuição de pró-labore.

Quanto aos rendimentos recebidos da empresa Aviões do Forró, o contribuinte alega tratar se de distribuição de lucro, mas não apresentou comprovante do recebimento, alegando que as transações ocorreram em espécie, e empresas, por sua vez, foi diligenciada e intimada a apresentar os livros contábeis, mas se negou alegando erroneamente a decência.

Quanto aos rendimentos recebidos da empresa AIP o contribuinte sonegou totalmente a informação. A informação sobre rendimentos foi obtida diretamente na empresa através de diligência fiscal, onde se verificou livro caixa e lançamento de diversos empresários para o contribuinte. Esses empresários não encontram amparo na legislação uma vez que não foram documentos com contrato de mútuo registrado.

Na verdade, o contribuinte demonstra que tentou simular esses empresários na tentativa de aparentar certa legalidade na confusão patrimonial entre a pessoa física e a pessoa jurídica.

Veja-se que a conduta que autoriza a qualificação da penalidade é a simulação praticada pelos recorrentes, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64, uma vez que o contribuinte conferiu a rendimentos tributáveis a aparência de lucros isentos, ocultando, sob o rótulo de distribuição de lucros e de “conta corrente financeira”, a real natureza jurídica das quantias auferidas.

O dolo encontra-se demonstrado por elementos individualizados dos autos, entre os quais avultam as próprias declarações do contribuinte colhidas no inquérito da Operação “For All”, compartilhada com a Receita Federal (Processo nº 0006024-90.2015.4.05.8100, da 11ª Vara Federal do Ceará) e cujos depoimentos integram estes autos (fls. 281/292). Veja-se que, em depoimento prestado à Polícia Federal em 18/10/2016, o contribuinte afirmou ser “sócio da Banda Solteirões do Forró (com 37,5% de participação), não lembrando se seu nome efetivamente consta no contrato (talvez o do seu filho Enderson Rabelo Duarte)”. A declaração aponta para o fato de que o contribuinte tinha ciência da divergência entre a condição societária que ostentava perante o Fisco e o que registravam os atos constitutivos e, ainda assim, declarou como isentos, a título de lucros, valores recebidos de sociedade da qual sabia não integrar formalmente o quadro. Não se cuida, portanto, de erro escusável ou de mera controvérsia interpretativa, mas de conduta consciente e voluntária dirigida a ocultar a real natureza dos rendimentos, reforçada pelo contexto apurado no inquérito, que investigava o grupo A3 Entretenimento por crimes contra a ordem tributária, lavagem de dinheiro e organização criminosa.

Por isso mesmo, não socorrem o recorrente as Súmulas CARF nºs 14 e 25, dado que elas vedam a qualificação assentada em mera presunção de dolo, o que não é o caso. Nestes autos, a fraude está lastreada em prova individualizada, quais sejam as declarações do próprio contribuinte, as declarações contraditórias das fontes pagadoras, a reiteração da conduta ao longo de sucessivos anos-calendário e a simulação de mútuo e de distribuição de lucros. Pela mesma razão, inaplicável o art. 112 do CTN, cuja incidência pressupõe dúvida razoável quanto à capitulação ou à natureza dos fatos, inexistente quando o intuito de fraude resulta demonstrado por elementos concretos e convergentes.

Não obstante, dado que não existe no Termo de Verificação Fiscal argumentos acerca da reincidência do contribuinte, nos termos previstos no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96,

deve-se reduzir a multa a 100%, como determina o RE 736090 (Tema 863), cuja tese segue abaixo reproduzida:

Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

Acerca da confiscatoriedade dessa mesma multa, aplica-se a Súmula CARF n. 02:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Finalmente, em relação ao pedido para que as intimações sejam feitas na pessoa do patrono do recorrente, este é incabível no processo administrativo tributário, nos termos da Súmula CARF n. 110:

Súmula CARF nº 110

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Por todo o exposto, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo dos documentos juntados em recurso por preclusão, rejeito as prefaciais de nulidade e o pedido de diligência e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, redator designado.

Divirjo do ilustre relator em relação à necessidade de diligência para avaliar a alegação de “bis in idem” suscitada pelo recorrente.

No que toca à alegação de “bis in idem”, sustenta o contribuinte, em petição posterior ao recurso, que os valores exigidos a título de IRPF nestes autos seriam idênticos àqueles constituídos, a título de IRRF por pagamento sem causa (art. 61, §1º, da Lei nº 8.981/95), nos autos do PAF nº 10380.734058/2019-03, lavrado em desfavor da empresa Aviões do Forró e, quanto à Solteirões do Forró, no PAF nº 10380.724252/2019-72. A afirmação, contudo, vem desacompanhada de qualquer suporte demonstrativo. O recorrente não trouxe aos autos indícios mínimos de que naqueles processos se discutam efetivamente os mesmos valores ora lançados: (i) não apresentou o auto de infração da pessoa jurídica; (ii) não indicou as bases de cálculo, os anos-calendário e as rubricas correspondentes, conquanto se possa verificar da leitura das resoluções anexadas ao pedido, tratar-se de período de apuração parcialmente coincidente; (iv) nem procedeu ao cotejo, valor a valor, entre as grandezas exigidas em cada lançamento.

Ora, se o recorrente alega a duplicidade da exigência tem o ônus de demonstrá-la, indicando de forma individualizada a correspondência entre os créditos. Sem essa demonstração, não há como aferir se as bases são as mesmas, devendo-se rejeitar tanto o pedido de anulação destes autos quanto o de diligência.

Acerca da diligência, o pedido deve ser indeferido, pois, no caso concreto, sua realização não se destina ao esclarecimento de questão fática controvertida que, como visto acima, demande providência instrutória por parte da Administração, mas à produção de elementos probatórios que incumbia ao próprio contribuinte apresentar oportunamente nos autos.

Com efeito, a diligência não pode ser utilizada como mecanismo de transferência do ônus probatório para a Administração Tributária. Compete ao sujeito passivo demonstrar os fatos constitutivos de sua pretensão ou das alegações deduzidas em sua defesa, especialmente quando se trata de circunstâncias cuja documentação e comprovação se encontram em sua própria esfera de disponibilidade. Não se mostra admissível, portanto, que, diante da ausência ou insuficiência dos elementos que deveriam acompanhar a defesa, o contribuinte pretenda atribuir ao órgão julgador a tarefa de investigar, produzir ou reconstruir a prova que lhe competia apresentar.

Ressalte-se que a busca pelo esclarecimento da verdade material no processo administrativo não elimina os ônus processuais atribuídos às partes, tampouco autoriza que a atividade instrutória administrativa seja empregada para substituir a iniciativa probatória do contribuinte.

Por essas razões, deve-se indeferir o pedido de diligência, pois seu acolhimento implicaria indevida transferência à Administração do encargo probatório que permanece com o sujeito passivo.

Em relações aos demais argumentos, acompanho o relator.

ACÓRDÃO 2201-013.000 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10380.730705/2019-08

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa

DOCUMENTO VALIDADO