



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.721874/2016-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-005.918 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de janeiro de 2020
Recorrente ANTÔNIO TARCÍSIO DA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Tributam-se os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, recebidos de pessoa jurídica, declarados pelo contribuinte na DIRPF como empréstimos, quando restar comprovada a sua natureza remuneratória.

CONTRATO DE MÚTUO. EMPRÉSTIMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O pagamento pela pessoa jurídica, a qual o contribuinte figura como sócio, de despesas pessoais, assim como, a aquisição de bens destinados ao patrimônio particular do sócio e declarados como empréstimos, somente podem ser considerados dessa natureza, quando comprovado, de forma inequívoca mediante apresentação do instrumento do mútuo, devidamente registrado em Cartório, além de outros meios hábeis e idôneos admitidos no Direito que demonstrem a efetiva transferência dos recursos apontados pela fiscalização, coincidentes em datas e valores, tanto da operação de concessão como do recebimento do empréstimo alegado pelo interessado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros e Juliano Fernandes Ayres, que deram provimento ao recurso. Votou pelas conclusões o conselheiro Ronnie Soares Anderson.

Ronnie Soares Anderson - Presidente

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente)

Fl. 2 do Acórdão n.º 2202-005.918 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10410.721874/2016-00

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 08-40.655 – 1ª Turma, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR), que julgou procedente o Auto de Infração lavrado em 28/11/2016, de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), face à apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013.

Consoante Relatório do Acórdão, motivou o lançamento de ofício a constatação pela fiscalização de omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, nos seguintes períodos e valores:

Fato Gerador	Valor Tributável	Multa (%)
31/12//2011	R\$ 10.647.889,62	75,00
31/12/2012	R\$ 2.4546.512,97	75,00
31/12/2013	R\$ 1.612.215,16	75,00

Nos termos do “Relatório Fiscal” elaborado pela autoridade fiscal autuante (fls. 14/25), e conforme sintetizado no Acórdão nº 08-40.655 :

(...)

O procedimento fiscal teve início em 16/03/2015, com a ciência do contribuinte ao Termo de Início de Fiscalização, conforme AR n.º JH 86583506-8 BR.

No mencionado Termo de Início, foi dado ao contribuinte o prazo de 20 (vinte) dias para apresentar:

1. Apresentar Cópia do Contrato de Mútuo celebrado junto a empresa Limpel Limpeza Urbana, CNPJ: 02.499.321/0001-08 no ano de 2011 e documentação comprobatória de todo o valor lançado a título de empréstimo recebido, tais como extrato bancário, cheque ou qualquer documento idôneo para comprovar a efetiva entrada de numerários informado no IRPF/2012. - De 01/01/2011 até 31/12/2011.
2. Apresentar Cópia do Contrato do empréstimo contraído junto a empresa Urcd Ilha Grande Comércio Serviços e Construções Ltda, CNPJ: 10.590.725/0001-30 e documentação comprobatória de todos os valores lançados a título de empréstimo recebido, tais como extratos bancários, cheques ou quaisquer documentos idôneos para comprovar a efetiva entrada de numerários informados no IRPF/2012. - De 01/01/2011 até 31/12/2011.
3. Apresentar através de documentos hábeis e idôneos como se deu a integralização do capital no valor de R\$ 2.200.000,00 (dois milhões e duzentos mil reais). - De 01/01/2011 até 31/12/2011.
4. Comprovar através de documentação hábil e idônea as aquisições dos Imóveis rurais denominados fazenda cachoeira do imburi e cha do imburi com área total de 102 ha, localizado em Pilar/AL, dos Srs. Mário Fragoso de Vasconcelos Boia, José Mário Gomes de Vasconcelos e Marivon Gomes de Vasconcelos no valor total de R\$ 2.856.000,00, como escritura pública, registro do imóvel ou contrato de compra e venda e a efetividade dos pagamentos realizados na referida compra, como cópia de cheques e extrato - De 01/01/2011 até 31/12/2011.
5. Comprovar através de documentação hábil e idônea aquisição de duas glebas com 50 ha e outra de 40ha em Jurema e Santa Helena em Alto/Piauí no valor total de R\$ 1.550.000,00, adquirido de Augusto Santana Neto, como contrato de compra e venda ou

escritura e a efetividade dos pagamentos da referida compra, como cópia de cheques e extratos bancários. - De 01/01/2011 até 31/12/2011.

6. Comprovar através de documentação hábil e idônea aquisição de duas glebas com 50 ha e outra de 40ha em Jurema e Santa Helena em Alto/Piauí no valor total de R\$ 220.000,00, adquirida de Carlos Alberto do Prado Tenório, como escritura pública ou contrato de compra e venda e a efetividade dos pagamentos da referida compra, como cópia de cheques e extratos bancários. -De 01/01/2011 até 31/12/2011.

7. Apresentar Cópia do contrato social da empresa Rita de Cássia Ind. e Const. Ltda. CNPJ: 12.373.562/0001-13 e suas alterações. - De 01/01/2011 até 31/12/2011.

8. Apresentar o Balanço Patrimonial, Livro Razão e Diário registrados do ano calendário 2011 da empresa Urca Ilha Grande Comércio Serviços e Construções Ltda, CNPJ: 10.590.725/0001-30.-De 01/01/2011 até 31/12/2011.

Em 11/03/2015, foi encaminhado o Termo de Intimação nº 01, cujo recebimento se deu através de AR nº 86583506-8, no dia 16/03/2015, onde foi solicitado os seguintes documentos:

1.1. Apresentar os Livros Razão e Diário (originais) da empresa Rita de Cássia Ind. e Const. Ltda, CNPJ: 12.373.562/0001-13. do ano-calendário 2011. - De 01/01/2011 até 31/12/2011.

2.1. Apresentar os Livros Razão e Diário (originais) da empresa URCD Ilha Grande Comércio Serviços e Construções Ltda, CNPJ: 10.590.725/0001-30, do ano-calendário 2011.-De 01/01/2011 até 31/12/2011.

Em 13/03/2015, foi encaminhado o Termo de Diligência nº 04401002015.000505 à empresa Limpel-Limpeza Urbana Ltda, CNPJ: 02.499.321/0001-08, onde foi solicitado acesso à contabilidade, pois a mesma apresenta escrituração contábil digital (ECD), via SPED (sistema público de escrituração digital), tendo sido recebido pela referida empresa através do AR nº JH 86583508-5 BR.

Em 25/03/2015, foi encaminhado Termo de Diligência à empresa URCD Ilha Grande Comércio Serviços e Construções S/A, CNPJ: 10.590.725/0001-30 e recepcionada através do AR nº JH 86583618-2 BR, em 25/04/2015, para apresentar os arquivos digitais da contabilidade da referida empresa.

Em 16/04/2015, foi encaminhado Termo de Diligência à empresa Rita de Cássia Construções e Incorporações Ltda, CNPJ: 12.376.562/0001-13 e recepcionada através do AR nº 04574762-3 BR, para apresentar os arquivos digitais da contabilidade da referida empresa.

Em 10/06/2015, foi encaminhado Termo de Intimação nº 02, mas devolvido por endereço incompleto, então foi enviado de nº 03 e recepcionado em 15/07/2015, cujo recebimento se deu através de AR nº JH 10411324-9 BR, onde foi solicitado os seguintes documentos:

1 - Apresentar planilha com os valores correspondentes as quitações do empréstimo, as datas de quitações, os juros pagos, os saldos remanescentes, etc, realizado junto à Limpel, no ano-calendário 2011. O demonstrativo solicitado deverá ser acompanhado de toda documentação probante: extrato bancário, cheques, etc.

2 - Apresentar planilha com os valores correspondente as quitações do empréstimo, as datas de quitações, os juros pagos, os saldos remanescentes, etc, realizado junto à URCD - Ilha Grande Comércio Serviços e Construções Ltda, no ano-calendário 2011. O demonstrativo solicitado deverá ser acompanhado de toda documentação probante: extrato bancário, cheques, etc.

3 - Conforme informação prestada pelo próprio contribuinte em declaração do IRPF/2012 em Dívida e Ônus Reais, empréstimo contraído junto à Limpel no valor de R\$ 5.955.995,50 e a empresa URCD no valor de R\$ 3.034.176,82.

Em 21/10/2016, foi encaminhado o Termo de Intimação nº04, o qual foi recepcionado em 25/10/2016, conforme AR nº JR 89241918 6 BR. Nesse Termo foi estendido à fiscalização para os anos-calendário 2012 e 2013.

1 - Apresentar planilha com os valores das quitações dos empréstimos, as datas de quitações, os juros pagos, os saldos remanescentes, etc, realizado junto à Limpel no ano-calendário 2011, valor declarado no IRPF/2012 de R\$ 7.602.612,98 e junto a URCD, na conta de nº 1.2.1.139.001, no valor de R\$ 3.031.990,82. O demonstrativo solicitado deverá ser acompanhado de toda documentação hábil e idônea que comprove a efetividade material dos empréstimos. De 01/01/2011 até 31/12/2011.

2 - Apresentar planilha com os valores correspondente as quitações dos recursos apropriados da empresa Limpel no ano-calendário 2012, na conta de nº 1.2.1.01.0003, no valor de R\$ 2.456.512,97, com datas de quitações, os juros pagos, os saldos remanescentes. O demonstrativo solicitado deverá ser acompanhado de toda documentação hábil e idônea que comprove a efetividade material do empréstimo. De 01/01/2012 até 31/12/2012.

3 - Apresentar planilha com os valores correspondente as quitações dos recursos apropriados da empresa Limpel no ano-calendário 2013 na conta de nº 1.2.1.01.0003, no valor de R\$ 1.612.215,16, com datas de quitações, os juros pagos, os saldos remanescentes. O demonstrativo solicitado deverá ser acompanhado de toda documentação hábil e idônea que comprove a efetividade material do empréstimo. De 01/01/2013 até 31/12/2013.

O contribuinte não apresentou nenhum documento em atendimento a Intimação acima.

2.1- DESCONSIDERAÇÃO DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS:

2.1.1- Contrato de Mútuo: Cabe analisar a eficácia dos contratos de mútuos apresentados pelo contribuinte para justificar o aumento dos bens e direitos nos anos-calendário 2011, 2012 e 2013.

De plano deve ser esclarecido que a cópia do contrato anexado pelo contribuinte não foi transcrito em registro público.

Assim, cabe trazer a lume o disposto no art. 221 do Código Civil (Lei 10.406, de 2002).

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, (grifei).

O Código de Processo Civil, (CPC), instituído pela Lei nº5.369, de 11 de janeiro de 1973, assim dispõe:

Art.368- 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, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato, (grifei).

E, também, a Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, que dispõe sobre os registros públicos, estabelece:

Art. 127. No Registro de Títulos e Documentos será feita a transcrição:

I- dos instrumentos particulares, para a prova das obrigações convencionais de qualquer valor;

(...)

A regra contida no inciso I, do artigo 127, da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, não há de se confundir com a regra da parte final do artigo 221 do Código Civil, eis que esta última refere-se a terceiro que tenha interesse jurídico na obrigação. Por outro lado, a regra do artigo 127, inciso I, da Lei nº 6.015, de 1973 refere-se à prova das obrigações

convencionadas que, por certo, supriria a ausência das testemunhas, se feito o registro à época dos fatos.

Portanto, a ausência do competente registro público no contrato de mútuo, inviabiliza a sua utilização como prova junto a terceiros (fisco), como é no caso presente.

Além disso, deve ser enfatizado que a relação entre fisco e contribuinte não é informal; é formal e vinculada à Lei, sem exceção. Logo, a forma convencionada entre as partes diz respeito somente às partes; não eximindo o contribuinte de apresentar a prova da efetiva realização dos negócios jurídicos em toda sua extensão.

Como documento particular que é, o contrato de mútuo pode vir a provar apenas, que foi elaborado e assinado pelas pessoas indicadas, nada informando quanto à consecução do seu objeto, isto é, não comprova por si só que seu objetivo foi atingido.

2.1.2- CONTRATOS:

O contrato fora firmado entre a empresa Limpel-Limpeza Urbana Ltda, CNPJ: 02.499.321/0001-08, em 02/01/2009, para utilização do montante de R\$ 8.000.000,00 (oito milhões de reais) e outro contrato com a empresa URCD-ILHA GRANDE COMÉRCIO E CONSTRUÇÃO LTDA, CNPJ: 10.590.723/000130, em 20/12/2010, para utilização também do montante de R\$ 8.000.000,00 (oito milhões de reais) com o sócio Antônio Tarcísio da Silva, CPF: 002.958.254-72.

VALORES RECEBIDOS EM 2011:

- CONTA: 1.2.1.01.0003 - ANTÔNIO TARCÍSIO DA SILVA

Consoante o que consta na conta contábil 1.2.1.01.0003 - Antônio Tarcísio da Silva, da Limpel, o sócio obteve créditos com a empresa no montante de R\$ 5.955.995,50 (cinco milhões, novecentos e cinquenta e cinco mil, novecentos e noventa e cinco reais e cinquenta centavos). Porém, o saldo da conta acima citada foi transferida para o ano de 2012 no valor de R\$ 7.602.612,98, como também consta em sua declaração do IRPF/2012 no campo de Dívida e Ônus Reais. Portanto, só ratifica que o montante é mesmo de R\$ 7.602.612,98. Desse montante, R\$ 2.200.000,00 (dois milhões e duzentos mil reais) corresponderia a parte do suposto empréstimo que serviria para integralização do capital na empresa Rita de Cássia; o restante de R\$ 5.402.612,98, trata-se de adiantamentos diversos (adiantamentos de despesas particulares).

- Conta: 1.2.1.02.0005: Empresa Rita de Cássia Construção e Incorporações Ltda.

A conta contábil 1.2.1.02.0005- Rita de Cássia e Incorporações Ltda, representa conta do Ativo Realizável a Longo Prazo (conta de créditos a realizar) que registra os créditos da empresa Limpel junto a empresa Rita de Cássia.

Como se pode verificar, na mesma conta acima citada houve em 09/02/2011, lançamento correspondente a Integralização do Capital Social na empresa Rita de Cássia Construções Ltda com saldo da conta-corrente da Limpel junto a empresa Rita de Cássia, cujo histórico informa tratar-se de recurso transferido para o sócio Antônio Tarcísio da Silva no valor de R\$ 2.200.000,00 (dois milhões e duzentos mil reais).

- Conta: 1.2.139.001: Antônio Tarcísio da Silva.

Consoante o que consta na conta contábil 1.2.1.139.001 - Antônio Tarcísio da Silva, da URCD-ILHA GRANDE COMÉRCIO E CONSTRUÇÃO LTDA, o sócio obteve créditos com a empresa no montante de R\$ 3.045.276,64 (três milhões, quarenta e cinco mil, duzentos e setenta e seis reais e sessenta e quatro centavos), para despesas particulares e compras de imóveis e móveis.

O contribuinte, Sr. Antônio Tarcísio da Silva, CPF:002.958.254-72, recebeu no ano de 2011 das empresas: Limpel-Limpeza Urbana Ltda, CNPJ:02.499.321/0001-30 e da URCD-Ilha Grande Comércio e Construções Ltda,CNPJ: 10.590.723/0001-30 um montante de R\$ 10.647.889,62. (conforme consta nos autos, cópia do extrato do Livro Razão).

Observamos que, com relação aos rendimentos Isento recebido a título de Lucros e Dividendos, na importância de R\$ 267,46, não houve relação com os adiantamentos de créditos.

VALORES RECEBIDOS EM 2012:

- Conta: 1.2.1.01.0003 - Antônio Tarcisio da Silva.

Como já citado, na Conta do Ativo - Créditos com Pessoas Ligadas nº 1.2.1.01.0003 do contribuinte Antônio Tarcisio da Silva da empresa Limpel, foi encontrado um saldo inicial em 02/01/2012 no valor de R\$ 7.602.612,98 (D), ou seja, direito da Limpel junto ao sócio Antônio Tarcisio da Silva; em 31/12/2012 foi encontrado um saldo na mesma conta R\$ 10.059.125,95 (D) em favor da Limpel, o que implica dizer que foram adiantados em 2012 mais R\$ 2.456.512,97 para o sócio Antônio Tarcisio da Silva (conforme consta nos autos, cópia do extrato do Livro Razão).

Em 31/12/2012 essa mesma conta foi zerada e seu saldo foi transferido para incorporação ao Capital Social da empresa Subsidiária LPM Consultoria Serviços Técnicos Ltda, conforme Ata de Assembleia Geral, crédito junto ao Sr. Antônio Tarcisio da Silva.

Observamos que, no ano de 2012, em relação aos rendimentos Isentos, neste caso, foi de R\$ 284,57, não houve relação com os adiantamentos de créditos.

VALORES RECEBIDOS EM 2013:

- Conta: 1.2.1.01.0003 - Antônio Tarcisio da Silva.

Esta mesma conta volta a ter saldo em 31/12/2013 de R\$ 1.612.215,16 (D), ou seja, direito da Limpel junto ao sócio Antônio Tarcisio da Silva, (conforme consta nos autos, cópia do extrato do Livro Razão).

Observamos mais uma vez que, em relação aos rendimentos Isentos recebidos no ano de 2013, no valor de R\$ 118.444,27, não houve relação com os adiantamentos de créditos.

Por fim, esses dados são validadores da conclusão de que o contribuinte Antônio Tarcisio da Silva de ter havido auferimento de renda no valor de R\$ 10.647.889,62 e de ter omitido na sua declaração do IRPF/2012. Da mesma forma ocorreu auferimento de renda no valor de R\$ 2.456.512,97 e de ter omitido na sua declaração do IRPF/2013 e também ter havido auferimento de renda no valor de R\$ 1.612.215,16 e de ter omitido na sua declaração do IRPF/2014.

3. MULTAS DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E JUROS DE MORA

3.1 MULTA DE OFÍCIO

A multa de ofício está prevista no artigo 44, inciso, da Lei nº 9.430/96:

Art. 44 Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falha de declaração e nos de declaração inexata;

3.2 JUROS DE MORA

A utilização da taxa Selic como juros de mora encontra amparo na Lei nº 9.065, de 1995, que, em seu artigo 13, estabelece que, a partir de 1º de abril de 1995, os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-Selic para títulos federais, acumulada mensalmente.

O art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430 de 1996, por sua vez, determina que sobre os débitos com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, incidem juros de mora calculados à taxa Selic.

(...)

O contribuinte tomou ciência do auto de infração em 02/12/2016 (fl. 531) e, inconformado com o lançamento, apresentou impugnação em 03/01/2017 (fls. 534/593).

Por bem sintetizar a peça impugnatória, reproduzo parte do Acórdão nº 08-40.655 – 1ª Turma da DRJ/FOR, quanto aos principais argumentos de defesa apresentados na impugnação:

(...)

1.3. Como se verá adiante, o presente lançamento de ofício é totalmente improcedente, dentre outros argumentos, porque:

- a suposta omissão de rendimentos tem origem na ilegal desconsideração dos Contratos de Mútuo firmados entre o impugnante e as empresas Limpel - Limpeza Urbana Ltda e URCD - Ilha Grande Comércio Serviços e Construções Ltda, em razão da ausência de registro de tais contratos de mútuo no Cartório de Registro de Títulos e Documentos;
- inexistente, na espécie, fato gerador do imposto de renda, pois, a teor do art. 43, II, do Código Tributário Nacional, as dívidas vincendas, ou não alcançadas pela prescrição, não caracterizam acréscimos patrimoniais do contribuinte; e,
- a fiscalização atribuiu ao impugnante um suposto vínculo empregatício com as empresas mutuantes, violando o art. 50, da Lei nº 9.784, de 1999 e o art. 142, do Código Tributário Nacional.

II - IMPUGNAÇÃO: RAZÕES DE FATO E DE DIREITO

a) Da inexistência de vínculo empregatício e suposta omissão de rendimentos.

2.1. O impugnante foi autuado por suposta omissão de rendimentos decorrentes do trabalho com vínculo empregatício, cuja infração fiscal teria como enquadramento legal os arts. 37, 38, 43, 55, incisos I a IV, VI, IX a XII, XIV a XIX, 56 e 83 do RIR/799.

2.2. Os supostos rendimentos tem origem na desconsideração dos contratos de mútuo, datados de 02/01/2009 e 20/12/2010, firmados entre o impugnante e as empresas Limpel - Limpeza Urbana Ltda e URCD - Ilha Grande Comércio Serviços e Construções Ltda, empresas das quais o impugnante, juntamente com sua ex-esposa, Sra. Petrucia Milones Bezerra da Silva, tinha, até 27/11/2012, o controle de 80% (oitenta por cento) do capital social, e, posteriormente, 100% (cem por cento) do capital social, através das sociedades holdings ATS Investimentos e Participações S/A e PMS investimentos e Participações S/A, conforme a 24ª alteração contratual inclusa (doc. 2).

2.3. Em relação à desconsideração dos contratos de mútuo, no Relatório Fiscal, o d. autuante, escreveu:

(...)

2.4. A fiscalização atribuiu ao impugnante um inexistente vínculo empregatício com as empresas mutuantes.

2.5. Ora, o impugnante e sua esposa, casados em comunhão universal de bens, até 23/08/2013, e divorciados a partir daquela data, eram sócios controladores do capital social da Limpel - Limpeza Urbana Ltda. Cada um detinha 40% (quarenta por cento) das quotas sociais. E, após 27/11/2012, passaram a controlar 100% do capital social da mutuante, através de suas respectivas holdings.

2.6. Em relação à URCD-ILHA GRANDE COMÉRCIO E CONSTRUÇÃO S/A, até 01/07/2013, o impugnante controlava 99.25% de seu capital social, cujas ações foram conferidas em pagamento do capital social da Ambientis Participações S/A, convertendo-se a aludida URCD em subsidiária integral, conforme Ata da Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 01/07/2013, arquivada na Junta Comercial do Estado do Maranhão (doc. 3).

2.7. A AMBIENTIS PARTICIPAÇÕES S/A, por sua vez, transformada em sociedade limitada, em 29/05/2015, também era controlada pelo impugnante, o qual tinha a propriedade de 99.15% do capital social, conforme Ata de Transformação inclusa (doc. 4).

2.8. Pelas regras do Direito de Trabalho, a configuração de vínculo empregatício requer à comprovação da subordinação do empregado, do recebimento de ordens do patrão. E, no caso em tela, o impugnante não se subordinava a ninguém, não recebia ordens de ninguém, era por assim dizer, seu próprio patrão.

2.9. E da doutrina de Maurício Godinho Delgado in "Curso de Direito do Trabalho", 3a ed., ed. LTr, 2004, pág. 334, que:

"A subordinação, como se sabe, é aferida a partir de um critério objetivo, avaliando-se sua presença na atividade exercida, no modo de concretização do trabalho pactuado. Ela ocorre quando o poder de direção empresarial exerce-se com respeito à atividade desempenhada pelo trabalhador, no *modus faciendi* da prestação de trabalho. A intensidade de ordens no tocante à prestação de serviços é que tenderá a determinar, no caso concreto, qual sujeito da relação jurídica detém a direção da prestação dos serviços: sendo o próprio profissional, desponta como autônomo o vínculo concretizado; sendo o tomador de serviços, surge como subordinado o referido vínculo".

2.10. A jurisprudência do TST também não reconhece vínculo empregatício dos sócios com a pessoa jurídica da qual fazem parte. Nesse sentido, confira-se o acórdão proferido no PROCESSO Nº TST-AIRR-570-06.2013.5.05.0021, 2ª Turma, publicado em 26/06/2015, rel. Des. Cláudio Armando Couce de Menezes, assim ementado:

(...)

2.11. Colhe-se do v. acórdão o seguinte excerto:

"Pois bem. A configuração da relação de emprego importa do preenchimento dos requisitos dos artigos 2º e 3º da CLT, caracterizadores das figuras do empregador e do empregado. Empregador é aquele que admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços (art. 2o do referido diploma legal). Por outro lado, o artigo 3o da CLT preconiza como requisitos à conceituação da figura do empregado, a condição de pessoa física, prestadora de serviços de natureza não eventual e pessoalmente a empregador, a existência de dependência deste e a contraprestação mediante salário.

(...)

2.12. A fiscalização não trouxe à colação qualquer elemento de prova da relação de emprego do impugnante com as mutuantes. E nem poderia. Legalmente essa relação jamais existiu e nem poderia existir, na medida em que, no período fiscalizado, o impugnante e seu cônjuge eram sócios proprietários das mutuantes. Nas mutuantes o impugnante era empregador e não empregado. Não recebia ordens. Dava ordens.

2.13. Não configurado o vínculo empregatício, a suposta infração fiscal não se subsume ao art. 43. do RIR/99 adotado pela fiscalização, na medida em que tal norma regulamentar trata exclusivamente da tributação dos rendimentos provenientes do trabalho assalariado, das remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens recebidas.

2.14. Não se pode olvidar, que o art. 43, do RIR/99 é a principal disposição legal supostamente infringida pelo impugnante. E o esteio do presente lançamento de ofício. As demais normas regulamentares utilizadas pela fiscalização no enquadramento da suposta infração fiscal, com exceção do art. 55 e incisos utilizados, que dele cuidaremos adiante, dizem respeito apenas às disposições gerais e forma de cálculo do imposto de renda, portanto, perfeitamente dispensáveis.

2,15, Como se colhe do Relatório Fiscal, a desconsideração dos contratos de mútuo foi o que moveu a fiscalização a tributar os valores mutuados como rendimentos decorrentes do trabalho com vínculo empregatício, enquadrando-os no art. 55, incisos I a IV, VI, IX a XII, XIV a XIX, do RIR/99, dentre outros dispositivos regulamentares, já examinados.

2.16. Pois bem!

2.17. A desconsideração dos contratos de mútuo, se possível fosse, não se enquadraria em nenhuma das situações previstas nos incisos do art. 55, do RIR/99, utilizados pela fiscalização, cujas normas regulamentares supostamente infringidas, assim dispõem:

Art. 55.

(...)

2.18. Portanto, o presente lançamento de ofício é inegavelmente órfão de fundamento jurídico. Os fatos apurados não são hipóteses de incidência do imposto de renda, e, portanto, não se subsumem aos dispositivos regulamentares utilizados pela fiscalização.

b) Da ilegalidade da desconsideração dos Contratos de Mútuo.

2.19. Como fundamento da ilegal desconsideração dos contratos de mútuo, a fiscalização trouxe a lume o art. 221, do Código Civil, o art. 368, do antigo Código de Processo Civil, de 1973, revogado pelo art. 1.046, da Lei nº 13.105, de 2015, e o art. 127, I, da Lei nº 6.015, de 1973, que assim prescrevem:

Código Civil:

"Art. 221.

(...)

Código de Processo Civil revogado:

"Art. 368.

(...)

Lei nº 6.015, de 1973:

"Art. 127.

(...)

2.20. O art. 221, do Código Civil, a evidência, não autoriza a fiscalização a desconsiderar o instrumento particular, eis que inexiste dúvida quanto à data em que o mesmo foi firmado. Além disso, embora não seja parte do contrato de mútuo, o Fisco não se enquadra na figura de terceiro, pois tem interesse em relação ao fato gerador do IOF e demais tributos incidentes na operação de mútuo.

2.21. É o que se colhe da doutrina do respeitado civilista Humberto Theodoro Júnior ao comentar o referido dispositivo legal in Comentários ao Novo Código Civil, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2003, vol. III, tomo II, pág. 493:

"471. Terceiros

Os terceiros que não devem ser prejudicados pelo instrumento particular lavrado entre as partes são aqueles que não o firmaram, nem pessoalmente nem por meio de representantes ou mandatário. Contra estes é que os efeitos da declaração de vontade, contida no instrumento particular, não se produzem senão a partir do seu assentamento no registro particular (art. 221, in fine).

Os herdeiros, em relação aos negócios do autor da herança, não são terceiros, são continuadores do morto na relação obrigacional pendente. São terceiros, todavia, os herdeiros que não atuam como representantes ou substitutos do de cujus, mas que pleiteiam direito próprio contra quem exige cumprimento de obrigação do autor da herança.

Mesmo quando se trata de verdadeiro terceiro, em face do instrumento particular, a função do registro público não é outra senão a de fixar a data do negócio a ser oposto a quem não participou do estabelecimento do vínculo obrigacional. Com a subordinação da eficácia à data do registro, evita-se a possibilidade de antedata em prejuízo a quem não esteve presente no momento da declaração negocial, (g.n.)

Assim, devem ser considerados terceiros, para os fins do art. 221:

a) os que não contrataram com as partes e, a nenhum título, participaram do instrumento particular, mas que têm direitos outros que podem ser prejudicados pela eventualidade de uma antedata; (g.n.)

b) os credores de uma das partes do negócio ajustado no instrumento particular, quando exercitam direito próprio (e não agem como sucessor de parte), que possam sofrer prejuízo pelo desfalecimento das garantias patrimoniais necessárias a assegurar a realização de seus direitos creditórios.

Em qualquer dos casos, porém, não decorre do registro a presunção de validade do negócio registrado para os terceiros afetados pelos efeitos da declaração de vontade operada entre estranhos. O registro público não tem outra função senão a de controlar a tempestividade, com o único objetivo de impedir a antedata. Não entra em seu campo validar a constituição da propriedade mobiliária nem a aquisição de outros direitos pessoais. Não é a coisa negociada, nem o objeto da relação jurídica que se controla pela exigência do registro público aludido no art. 221, mas apenas o momento em que o negócio se aperfeiçoou com possibilidade de atingir direitos ou interesses de pessoas estranhas à sua pactuação". (g.n.)

2.22. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça também assentou o entendimento de que: "3. O art. 221 do Código Civil limita-se a definir os meios de prova do negócio jurídico, sem impor requisitos como condição à sua validade e eficácia, notadamente porque a prova do instrumento particular, segundo o disposto no parágrafo único do mesmo preceito normativo, pode ser suprida por outras de caráter legal". IREsp 1521383/RS, rei. Min. Ricardo Villas Boas Cueva, DJe30/09/2016).

2.23. Observe-se que, a data inserida nos contratos de mútuo, ou qualquer de seus elementos, não foi objeto de questionamento fiscal.

2.24. A descon sideração dos contratos de mútuo se deu, única e exclusivamente, pelo fato de o mesmo não estar registrado em Registro Público. Todavia, como se viu da doutrina acima transcrita, o Registro Público não tem outra função senão a de controlar a tempestividade do negócio jurídico, com o único objetivo de impedir a sua antedata.

2.25. Assim, como não há a mais mínima dúvida quanto à tempestividade dos contratos de mútuo, e de que há interesse fiscal em relação ao IOF e demais tributos incidentes sobre as quantias mutuadas, o Fisco não se enquadra na figura de terceiros, e, portanto, a descon sideração dos contratos de mútuo, com fundamento no art. 221, do Código Civil, foi arbitrária e ilegal.

2.26. Em relação ao art. 368 do CPC/1973, revogado pelo CPC/2015, exatamente por ser tratar de norma revogada, não merece comentários.

2.27. Enfim, a luz da doutrina e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acima transcrita, quanto à validade e eficácia do instrumento particular, desnecessário fazer menção ao disposto no art. 127,1, da Lei nº 6.015, de 1973. Ou seja, a falta de registro do instrumento particular no Registro Público, não é causa determinante para sua invalidade jurídica.

2.28. A jurisprudência do CARF também é assente no sentido de que, a ausência de registro do contrato de mútuo, por si só, não é meio hábil para a sua descon sideração.

2.29. Nesse sentido confirmam-se os seguintes precedentes:

"Ementa: CONTRATOS DE MÚTUOS - REGISTRO EM CARTÓRIOS DE TÍTULOS E DOCUMENTOS - EFEITOS PERANTE O FISCO — A ausência de registro de contratos de mútuos perante o Cartório de Títulos e Documentos, por si só, não é meio hábil para arrostar o negócio jurídico que se quer provar, quando houver outros documentos que demonstrem de forma insofismável a ocorrência da avença, situação que autoriza o fisco a considerar tal negócio jurídico.

(...)

(Processo: 19515.000756/2007-61; Recurso Voluntário: 174.349; Acórdão: 2102-00.446 - 1ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária; Sessão de 04 de dezembro de

2009)"

"1RPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO ORIGEM. CONTRATO DE MÚTUO E QUITAÇÃO VIA DAÇÃO EM PAGAMENTO IMÓVEIS. POSSIBILIDADE. Tendo o contribuinte apresentado contrato de mútuo, ainda que desprovido de testemunhas e/ou registro em cartório, informado aludida operação na respectiva declaração de ajuste anual, comprovado a efetiva transferência dos recursos pela mutuante, bem como a quitação do empréstimo mediante dação em pagamento mediante imóveis, considera-se comprovada a operação de mútuo e a origem dos depósitos bancários correspondentes, de maneira a afastar a presunção legal insculpida no artigo 42 da Lei nº9.430/96.

(...)

Recursos de Ofício e Voluntário Negado".

(Processo: 10932.720121/2011-75; Acórdão: 2401-004.264 - 4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária; Sessão de 12 de abril de 2016).

2.30. Assim, não resta qualquer sombra de dúvida quanto à prova da existência, da validade e da produção de efeitos jurídicos dos contratos de mútuo em questão, independente de seu registro no Registro Público.

c) Da comprovação da operação de mútuo.

2.27. Objetivando a comprovação dos valores mutuados, o d. autuante emitiu os Termos de Diligência Fiscal, datados de 13/03/2015, 24/03/2015, 25/03/2015, 01/04/2015 e 16/04/2015, constantes da mídia digital enviada ao impugnante juntamente com o "Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal". Os dois primeiros dirigidos à Limpel - Limpeza Urbana Ltda, o terceiro dirigido à URCD - Ilha Grande Comércio Serviços e Construções S.A, o quarto a Limpel - Limpeza Urbana Ltda e o último à Rita de Cássia Construções e Incorporações Ltda, todas integrantes do grupo de empresas pertencente à família Tarcísio Silva.

2.28. Como resultado de tais diligências, a fiscalização comprovou, à sociedade, que os valores mutuados estão devidamente escriturados nos livros contábeis das empresas mutuantes.

2.29. O d. autuante teve acesso a Escrituração Contábil Digital-ECD das aludidas empresa, bem como lhe foram entregues pelo impugnante, dentre outros documentos, a fotocópia das folhas dos livros "Diário" e "Razão" das mutuantes, relativamente ao período fiscalizado, quando do cumprimento do Termo de Início de Procedimento Fiscal, datado de 10/02/2015.

2.30. Ressalte-se que, foi a partir de tais registros contábeis que o d. autuante constatou e fez consignar em seu Relatório Fiscal, os montantes dos empréstimos tomados pelo impugnante, nos valores de R\$ 10.647.889,62, R\$ 2.456.512,97 e R\$ 1.612.215,16, em 31/12/2011, 31/12/2012 e 31/12/2013, respectivamente.

2.31. Os valores mutuados, no montante de R\$ 14.716.617,75 (quatorze milhões, setecentos e dezesseis mil, seiscentos e dezessete reais e setenta e cinco centavos) estão dentro do limite de R\$ 16.000.000,00, sendo, R\$ 8.000.000,00 para cada mutuante, estipulado na Cláusula 1ª, de ambos os Contratos de Mútuo apresentados à fiscalização, com a seguinte redação:

"Cláusula 1ª- O presente instrumento tem como OBJETO, a transferência até o limite da importância de R\$ 8.000.000,00 (oito milhões de reais), da MUTUANTE direta e pessoalmente a MUTUÁRIA.

Parágrafo Primeiro - Os valores serão liberados conforme solicitação da MUTUÁRIA à MUTUANTE, até o limite estabelecido nessa cláusula.

Parágrafo Segundo - Sobre o valor da parcela do mútuo, descrita no CAPUT desta cláusula, incidirão juros remuneratórios capitalizados diariamente, calculados a 100% (cem por cento) do CDI, contados a partir da assinatura.

Parágrafo Terceiro - As partes pactuam que todos os custos e demais despesas necessária à celebração deste instrumento serão de responsabilidade da MUTUÁRIA. Os tributos incidentes sobre o objeto deste instrumento serão de responsabilidade do sujeito passivo definido na norma tributária de regência".

2.32. Não resta dúvida, portanto, quanto à efetiva transferência de recursos financeiros das empresas Limpel - Limpeza Urbana Ltda e URCD - Ilha Grande Comércio Serviços e Construções Ltda para o impugnante, a título de empréstimo, até o limite de R\$ 8.000.000,00, de cada mutuante, com a incidência diária de encargos remuneratórios, à taxa do CDI, contados a partir da assinatura dos aludidos contratos de mútuo.

2.33. Em relação ao pagamento dos empréstimos, o impugnante se obrigou a liquidá-lo no prazo de até 120 (cento e vinte) meses, conforme estipulado na Cláusula 4ª de ambos os contratos de mútuo:

"Cláusula 4ª - A MUTUARIA se compromete a saldar o valor objeto deste contrato no prazo de até 120 (cento e vinte) meses a contar da data da assinatura do presente contrato, podendo saldar, parte ou total do compromisso em data anterior ao estipulado, hipótese em que os encargos financeiros (atualização monetária e juros) serão calculados proporcionalmente, até o dia do efetivo pagamento".

2.34. Registre-se que, tratam-se os valores mutuados, no total de R\$ 14.716.617,75, de dívida vincenda. Ou seja, a teor da Cláusula 4a acima transcrita, os empréstimos ainda estão por vencer, em 02/01/2019 e 20/10/2020.

2.35. Note-se, por último, que o fato de o impugnante não ter informado corretamente em suas declarações de rendimentos dos anos-calendário de 2012 e 2103, os saldos dos empréstimos no final de cada período fiscal, não desnatura os contratos de mútuo. Não é motivo para a desconsideração de tal negócio jurídico e a absurda tributação dos valores mutuados como rendimentos do trabalho assalariado com vínculo empregatício.

236. A incorreta informação de empréstimo no quadro de "Dívidas e Ônus Reais" da Declaração de Rendimentos do Mutuário, quando muito resultaria em lançamento de ofício por "Acréscimo Patrimonial a Descoberto", cuja apuração exigiria da fiscalização a elaboração do "Fluxo Financeiro Mensal", como tem assentado a jurisprudência administrativa.

DO PEDIDO,

3.1. Considerando, que:

- (i) a desconsideração dos contratos de mútuo não encontra amparo legal;
- (ii) é teratológica a tributação dos valores mutuados como rendimentos do trabalho assalariado com vínculo empregatício;
- (iii) o Direito do Trabalho não reconhece a existência de vínculo empregatício entre os sócios e suas respectivas sociedades empresariais;
- (iv) a configuração de vínculo empregatício exige a comprovação de determinados requisitos legais, especialmente os previstos no art. 3º, da CLT, de cujo encargo a fiscalização não se desincumbiu;
- (v) a infração fiscal é órfã de fundamento legal, na medida em que valores mutuados não são fatos geradores de imposto de renda;
- (vi) os valores mutuados estão devidamente registrados na escrituração contábil das mutuanças; e,
- (v) a incorreta informação de empréstimo no quadro de "Dívidas e Ônus Reais" da Declaração de Rendimentos do Mutuário, quando muito o sujeitaria ao lançamento de ofício por "Acréscimo Patrimonial a Descoberto".

3.2. O impugnante requer a douta Turma julgadora da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, de Recife - Pernambuco, que receba a presente impugnação, e, em homenagem aos princípios da legalidade, da verdade material, da finalidade, da motivação, da razoabilidade, da proporcionalidade, da moralidade, da segurança jurídica e da eficiência, dê-lhe provimento, julgando improcedente o presente lançamento de ofício.

3.3. Assim procedendo, estará a douta Turma Julgadora, primeiro, fazendo a verdadeira justiça fiscal, e, depois, evitando o risco da sucumbência para o Erário Público.

(...)

A impugnação foi considerada pela autoridade julgadora de primeiro grau tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, não obstante, foi mantido o lançamento por aquela autoridade (fls. 599/631). O acórdão exarado teve a seguinte ementa:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Tributam-se os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, recebidos de pessoa jurídica, declarados pelo contribuinte na DIRPF como empréstimos, quando restar comprovada a sua natureza remuneratória.

CONTRATO DE MÚTUO. EMPRÉSTIMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Os valores declarados pelo contribuinte como tendo sido recebidos através de empréstimos da pessoa jurídica do qual era sócio somente podem ser considerados dessa natureza, quando comprovado de forma inequívoca mediante apresentação do instrumento do mútuo, devidamente registrado em Cartório, além de outros meios hábeis e idôneos admitidos no Direito que demonstrem a efetiva transferência dos recursos apontados pela fiscalização, coincidentes em datas e valores, tanto da operação de concessão como do recebimento do empréstimo alegado pelo interessado.

EMPREGADO. RELAÇÃO DE EMPREGO. CONCEITO TRIBUTÁRIO.

O conceito de empregado no Direito Tributário difere do disposto na CLT para fins trabalhistas, tem amplitude maior, no sentido de considerar também a relação de trabalho.

O contribuinte interpôs recurso voluntário em 06/09/2018 (fls. 647/681), nos termos a seguir reproduzidos no que interessa ao deslinde da presente lide, que serão detalhados, no que necessário, na fundamentação do voto:

(...)

II - DAS RAZÕES DO RECURSO VOLUNTÁRIO

a) Considerações iniciais

2.1. Inicialmente, o impugnante reitera todas as matérias de defesa apresentadas por ocasião da impugnação, tendo-as por transcritas no presente recurso, inclusive para fins de prequestionamento.

2.2. Tem sido um velho hábito das Turmas Julgadoras das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, de menosprezarem a jurisprudência administrativa trazida à colação pelos contribuintes, como no presente caso, sob o repisado argumento de que vinculam apenas às partes envolvidas no litígio específico, não sendo possível a extensão de seus efeitos, de forma genérica, a outros casos.

2.3. Impõe-se a mudança em tal comportamento. A jurisprudência é fonte de direito e deve ser observada pelo julgador.

2.4. Aliás, a partir do Novo Código de Processo Civil, a jurisprudência ganhou status de elemento da sentença, cuja inobservância pelo juiz ou tribunal, relativamente a jurisprudência invocada pela parte, resulta em decisão judicial desfundamentada, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão.

2.5. Com efeito, o art. 489, do NCPC, assim dispõe:

"Art. 489 - São elementos essenciais da sentença:

[...]

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

[...]”

2.6. A jurisprudência desse egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais colacionada na impugnação, firmou o entendimento de que "a ausência de registro de contratos de mútuos perante o Cartório de Títulos e Documentos, por si só, não é meio hábil para arrostar o negócio jurídico que se quer provar, quando houver outros documentos que demonstrem de forma insofismável a ocorrência da avença, situação que autoriza o fisco a considerar tal negócio jurídico".

b) Da inexistência de vínculo empregatício do recorrente com as mutuantes.

2.7. O recorrente foi autuado por suposta omissão de rendimentos decorrentes do trabalho com vínculo empregatício, cuja infração fiscal teria como enquadramento legal os arts. 37, 38, 43,5 5, incisos I a IV, VI, IX a XII, XIV a XIX, 56 e 83 do RIR/99.

2.8. Como revelado na impugnação, o recorrente e sua ex-esposa, tinham até 27/12/2012, o controle de 80% (oitenta por cento) do capital social da empresa mutuante, a Limpel - Limpeza Urbana Ltda, e, posteriormente, 100% (cem por cento) do capital social, através das sociedades holdings ATS Investimentos e Participações S/A e PMS Investimentos e Participações S/A, conforme a 24ª alteração contratual inclusa.

2.9. O acórdão recorrido rechaça tal fato, sob a frágil alegação de que "a definição de empregado para o direito do trabalho envolve apenas quem possui relação de emprego, regida pela CLT, que é diferente da relação de trabalho, mais abrangente, e tutelada nas regras que regem o Direito do Trabalho, ou seja, o Direito do Trabalho disciplina todas as relações de trabalho e não apenas as relações de emprego." E, ainda, "informa que o conceito de empregado no Direito Tributário assume âmbito bem maior que o próprio Direito do Trabalho, pois abrange não só as relações de emprego, mas outras relações de trabalho.”

2.10. Ora, estando comprovada a relação societária existente entre o recorrente e as empresas mutuantes, à luz da legislação trabalhista, não há que se falar nem em relação de trabalho e nem em relação de emprego. A alegação de que "somente no título da infração no Auto de Infração está descrito Omissão de rendimentos do Trabalho com Vínculo Empregatício" não serve de fundamento jurídico para manutenção do presente lançamento, pois, a teor do art. 10, III, do Decreto nº 70.235, de 1972, o contribuinte se defende do fato descrito no auto de infração.

2.11. E, como é de pleno conhecimento, o relatório fiscal não se equipara ao auto de infração, aliás, sequer mencionado no art. 10, do referido Decreto nº 70.235/72.

2.12. Para justificar a capitulação legal adotada pela fiscalização, o acórdão recorrido faz um verdadeiro contorcionismo jurídico e tropeça nas próprias pernas.

2.13. Diz o acórdão: "cumpre informar que o conceito de empregado no Direito Tributário assume âmbito bem maior que no próprio Direito do Trabalho, pois abrange não só as relações de emprego, mas outras relações de trabalho. Nesse sentido os artigos

37, 38, 43, 55, incisos I a IV, VI, IX a XII, XIV a XIX, 56 e 83 do RIR/99 apontados pela Autoridade Fiscal. Ressalte-se que o capítulo III do RIR/99 diz Rendimentos Tributáveis, a Seção I afirma que são Rendimentos do Trabalho Assalariado e Assemelhados, os Rendimentos do Trabalho Assalariado, de Dirigentes e Conselheiros de Empresas, de Pensões, de Proventos e de Benefícios da Previdência Privada, ou seja, somente pela leitura superficial percebe-se que a Autoridade Fiscal capitulou corretamente:"

2.14. Ora, o recorrente é, direta e indiretamente, sócio proprietário das empresas mutuantes. Então, na condição de sócio, não se enquadra em nenhuma das hipóteses de incidência do imposto de renda previstas no Título IV, Capítulo III, Seção I, do RIR/99. Tributar empréstimos como rendimentos do trabalho assalariado, com fundamento no art. 43, do RIR/99, é chapada invencionice da autoridade fiscal.

2.15. O artigo 43, do RIR/99 se refere aos rendimentos provenientes da relação de emprego ou de trabalho, situações inaplicáveis ao recorrente em razão de sua relação societária com as pessoas jurídicas mutuantes.

2.16. O fato descrito no presente auto de infração, é o de que o recorrente teria omitido rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho com vínculo empregatício. E, não se trata de mero erro material, pois tal fato foi mencionado duas vezes no auto de infração.

c) Quanto à ilegalidade da desconsideração do contrato de mútuo.

2.17. A desconsideração do contrato de mútuo, se possível fosse, não se enquadraria em nenhuma das situações previstas nos incisos do art. 55, do RIR/99, utilizados pela fiscalização, cujas normas regulamentares supostamente infringidas, assim dispõem:

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

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

II - as importâncias originadas dos títulos que tocarem ao meeiro, herdeiro ou legatário, ainda que correspondam a período anterior à data da partilha ou adjudicação dos bens, excluída a parte já tributada em poder do espólio;

III - os lucros do comércio e da indústria, auferidos por todo aquele que não exercer, habitualmente, a profissão de comerciante ou industrial;

IV - os rendimentos recebidos na forma de bens ou direitos, avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção;

[...]

VI - as importâncias recebidas a título de juros e indenizações por lucros cessantes;

[...]

IX - a multa ou qualquer outra vantagem recebida de pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato, ressalvado o disposto no art. 39, XX;

X - os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas ou percebidos com infração à lei, independentemente das sanções que couberem;

XI - os interesses e quaisquer outros rendimentos de partes beneficiárias ou de fundador e de outros títulos semelhantes;

XII - o valor do resgate dos títulos a que se refere o inciso anterior, quando recebidos gratuitamente;

[...]

XIV - os juros compensatórios ou moratórios de qualquer natureza, inclusive os que resultarem de sentença, e quaisquer outras indenizações por atraso de pagamento, exceto aqueles correspondentes a rendimentos isentos ou não tributáveis;

XV- o salário-educação e auxílio-creche recebidos em dinheiro;

XVI - os juros e quaisquer interesses produzidos pelo capital aplicado, ainda que resultante de rendimentos não tributáveis ou isentos;

XVII - o valor do laudêmio recebido;

XVIII - os juros determinados de acordo com o art. 22 da Lei nº 9.430, de 1996 (art. 243);

XIX - os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócios ou titular de empresa individual, escriturados no Livro Caixa ou nos livros de escrituração contábil, que ultrapassem o valor do lucro presumido de que tratam os incisos XXVII e XXVIII do art. 39, deduzido do imposto sobre a renda correspondente (Lei nº 8.541, de 1992, art. 20, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 46).

Parágrafo único. Na hipótese do inciso XIII, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de rendimentos, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva de que trata o art. 86".

2.18. Portanto, o presente lançamento de ofício é inegavelmente órfão de fundamento jurídico. Os fatos apurados não são hipóteses de incidência do imposto de renda, e, portanto, não se enquadram nos dispositivos regulamentares utilizados pela fiscalização.

2.19. Como fundamento da ilegal desconconsideração do contrato de mútuo, a fiscalização trouxe à lume o art. 221, do Código Civil, o art. 368, do antigo Código de Processo Civil, de 1973, revogado pelo art. 1.046, da Lei nº 13.105, de 2015, e o art. 127, I, da Lei nº 6.015, de 1973, que assim prescrevem:

- Código Civil: "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.

Parágrafo Único - A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal".

- Código de Processo Civil revogado: "Art. 368 - 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, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato".

- Lei nº 6.015, de 1973: "Art. 127. No Registro de Títulos e Documentos será feita a transcrição:

I - dos instrumentos particulares, para a prova das obrigações convencionais de qualquer valor.

[...]

[Os destaques foram reproduzidos do Relatório Fiscal, como fundamento da malsinada desconconsideração do instrumento do mútuo].

2.20. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que: "3. O art. 221 do Código Civil limita-se a definir os meios de prova do negócio jurídico, sem impor requisitos como condição à sua validade e eficácia, notadamente porque a prova do instrumento particular, segundo o disposto no parágrafo único do mesmo preceito normativo, pode ser suprida por outras de caráter legal". (REsp 1521383/RS, rei. Min. Ricardo Villas Boas Cueva, DJe 30/09/2016).

2.21. Na esfera dessa egrégia Corte Administrativa, o Acórdão nº 2402-005.703, de 15/03/2017, proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da Segunda Seção de Julgamento, enfrentou a questão da condição de eficácia do contrato perante terceiros prejudicados, à luz do art. 221, do Código Civil, tendo assentado que o contrato de mútuo não se encontra listado entre aqueles que devem ser, necessariamente, sujeitos a registro público para fins de surtir efeito perante terceiros, conforme determina a Lei nº 6.015/73, que dispõe sobre o registro público.

2.22. Colhe-se do voto da relatora, Conselheira Bianca Felícia Rothschild, o seguinte excerto:

"A Fiscalização alega, ainda, que os efeitos desse contrato não se operariam perante a Receita Federal do Brasil, por não ter sido o mesmo consignado em registro público, nos termos do art. 221 do Código Civil:

"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, (grifei)

A defesa do contribuinte defende que a legislação é clara ao prever que o acordo de vontade vincula e obriga as partes independentemente da forma (verbal ou escrita, contrato particular ou escritura pública, com presença de testemunhas ou não) e mesmo se ausentes o registro público e reconhecimento de firmas.

Pela leitura do art. 221 acima transcrito, verifica-se que a necessidade do registro público se dá como condição imposta para fins de eficácia do contrato perante terceiros. No entanto, não se trata aqui de qualquer terceiro, mas sim daquele com potencial interesse no negócio jurídico. A exigência de registro público visa proteger o terceiro que, embora não tenha participado do negócio jurídico, foi eventualmente prejudicado com os efeitos reflexos do mesmo.

A Fazenda Pública não pode ser considerada como terceiro interessado a não ser que comprove, no caso concreto, situação de prejuízo, o que não ocorre no processo em debate. A liberdade na organização de negócios privados realizada de forma legítima e, eventual economia tributária, não podem ser consideradas como elementos prejudiciais aos cofres públicos sob pena de violação do ordenamento jurídico pátrio, mormente o direito ao exercício da autonomia privada e liberdade contratual (Art. 170 CF/88).

Vale apontar, ademais, que o instrumento ora analisado não se encontra listado entre aqueles que devem ser, necessariamente, sujeitos a registro público para fins de surtir efeito perante terceiros, conforme determina a Lei nº 6.015/73, que dispõe sobre o registro público. Vejamos:

Art. 129. Estão sujeitos a registro, no Registro de Títulos e Documentos, para surtir efeitos em relação a terceiros:

- 1º) os contratos de locação de prédios, sem prejuízo do disposto do artigo 167, I, nº 3;
- 2º) os documentos decorrentes de depósitos, ou de cauções feitos em garantia de cumprimento de obrigações contratuais, ainda que em separado dos respectivos instrumentos;
- 3º) as cartas de fiança, em geral, feitas por instrumento particular, seja qual for a natureza do compromisso por elas abonado;
- 4º) os contratos de locação de serviços não atribuídos a outras repartições;
- 5º) os contratos de compra e venda em prestações, com reserva de domínio ou não, qualquer que seja a forma de que se revistam, os de alienação ou de promessas de venda referentes a bens móveis e os de alienação fiduciária;
- 6º) todos os documentos de procedência estrangeira, acompanhados das respectivas traduções, para produzirem efeitos em repartições da União, dos Estados do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios ou em qualquer instância, juízo ou tribunal;

7º) as quitações, recibos e contratos de compra e venda de automóveis, bem como o penhor destes, qualquer que seja a forma que revistam;

8º) os atos administrativos expedidos para cumprimento de decisões judiciais, sem trânsito em julgado, pelas quais for determinada a entrega, pelas alfândegas e mesas de renda, de bens e mercadorias procedentes do exterior.

Não obstante o acima, como argumentação complementar, o mesmo citado art. 221 do Código Civil, determina em seu parágrafo primeiro: Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.

Sendo assim, apesar da falta de registro do contrato em registro público, tem-se que o parágrafo único do art. 221 do Código Civil admite outras provas de caráter legal como forma de supri-lo.

Tendo em vista a exaustiva apresentação de documentos relacionados à correta contabilidade da empresa envolvida e a falta de qualquer questionamento quanto à veracidade das informações nesta contida, e a escrituração contábil regular da Neymar Sport, conforme acostada aos autos, de todos os recebimentos advindos da cessão de uso de direito de imagem -, ambos os fatos fazem prova a favor do contribuinte. Nesse sentido, dispõe o art. 923 do Regulamento de Imposto de Renda:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, (grifei)

Tendo em vista todo o acima, a realização do negócio jurídico foi comprovada e é legítima para projetar seus efeitos tributários, não havendo sustento nos argumentos trazidos pelas autoridades fiscais de que a falta de formalidades contratuais, mormente registro público, desqualificaria o acordo celebrado entre as partes ou traria qualquer prejuízo na produção de efeitos perante a Fazenda Pública".

2.23. Note-se que o instrumento particular de contrato de mútuo, não figura entre os instrumentos ali relacionados.

2.24. A desconsideração do contrato de mútuo em tela, se deu, única e exclusivamente, pelo fato de o mesmo não ter sido transcrito em registro público, cujo registro não tem outra função senão a de controlar a tempestividade do negócio jurídico, com o único objetivo de impedir a sua antedata.

2.25. Ressalte-se que, a data inserida no contrato de mútuo, ou qualquer de seus elementos, não foi objeto de questionamento fiscal.

2.26. O registro público, a teor do parágrafo único, do art. 221, do Código Civil, não é o único meio de prova do instrumento particular. O registro contábil na mutuante, também é meio de prova da existência legal do mútuo firmado com o recorrente.

2.27. Aliás, é vetusta a orientação da Receita Federal, veiculada no Parecer Normativo CST nº 10, de 13/09/1985, que os lançamentos contábeis também constituem meios idôneos para comprovar o mútuo oneroso, verbis:

"5. Somente na hipótese de existir, por ocasião do mútuo, contrato escrito devidamente comprovado, estipulando compensação financeira como ônus da tomadora, admitir-se-á seu reconhecimento na escrituração comercial de cada contratante. A compensação financeira constituirá ganho da investidora (como receita financeira ou variação monetária ativa); a contrapartida da atualização da obrigação, se dentro dos limites usuais ou normais do mercado financeiro, poderá ser admitida como despesa operacional dedutível na determinação do lucro real da mutuária.

5.1. Na hipótese acima, por conduzir ao mesmo resultado final, a quantificação do valor a ser reconhecido, relativo à movimentação em contas correntes, a que se refere o subitem 3.2 deste Parecer, poderá ser efetuada pela soma algébrica, compensando-se, unilateralmente, posições negativas verificadas, dia-a-dia, em todo o período contratado, ou segundo o regime de competência, no caso em que o prazo

do mútuo ultrapasse a data fixada para levantamento do balanço de qualquer uma das contratantes.

5.2. O contrato a que se refere o item 5 poderá ser comprovado mediante sua inscrição no Registro de Títulos e Documentos; outrossim, os lançamentos contábeis da pessoa jurídica, efetuados de acordo com os preceitos legais e com discriminação das condições contratuais, também constituem meios idôneos para comprovar o mútuo oneroso".

2.28. A escrituração contábil dos valores desembolsados pelas mutuantes, em cumprimento aos contratos de mútuos, foram constatados e comprovados pela própria fiscalização, conforme relatado no "Relatório Fiscal", verbis:

"2.1.2-CONTRATO:

O contrato fora firmado entre a empresa Limpel-Limpeza Urbana Ltda, CNPJ 02.499321/0001-08, em 02/01/2009, para utilização do montante de R\$ 8.000.000,00 (oito milhões de reais), e outro contrato com a empresa URCD - ILHA GRANDE COMÉRCIO E CONSTRUÇÃO LTDA, CNPJ: 10.590.723/0001-30, em 2011212010, para utilização também do montante de R\$ 8.000.000,00 (oito milhões de reais) com o sócio Antônio Tarcísio da Silva, CPF 002.958.254-72.

VALORES RECEBIDOS EM 2011

• CONTA: 1.2.1.01.0003-ANTONIO TARCÍSIO DA SILVA.

Consoante o que consta na conta contábil 1.2.1.01.0003-Antonio Tarcísio da Silva, da Limpei, o sócio obteve créditos com a empresa no montante de R\$ 5.955.995,50 (cinco milhões, novecentos e cinquenta e cinco mil, novecentos e noventa e cinco reais e cinquenta centavos). Porém, o saldo da conta acima citada foi transferido para o ano de 2012 no valor de R\$ 7.602.612,98, como também consta em sua declaração do IRPF/2012 no campo de Dívida e Ônus Reais. Portanto, só ratifica que o montante é mesmo de R\$ 7.602.612,98. Desse montante, R\$ 2.200.000,00 (dois milhões e duzentos mil reais) corresponderia a parte do suposto empréstimo que serviria para integralização do capital na empresa Rita de Cássia; o restante de R\$ 5.402.612,98, trata-se de adiantamentos diversos (adiantamentos de despesas particulares).

• Conta: 1.2.1.02.0005: Empresa Rita de Cássia Construção e Incorporações Ltda.

A conta contábil 1.2.1.02.0005- Rita de Cássia e Incorporações Ltda, representa conta do Ativo Realizável a Longo Prazo (conta de créditos a realizar) que registra os créditos da empresa Limpei junto a empresa Rita de Cássia. Como se pode verificar, na mesma conta acima citada houve em 09/02/2011, lançamento correspondente a Integralização do Capital Social na empresa Rita de Cássia Construções Ltda com saldo da conta-corrente da Limpei junto a empresa Rita de Cássia, cujo histórico informa tratar-se de recurso transferido para o sócio Antônio Tarcísio da Silva no valor de R\$ 2.200.000,00 (dois milhões e duzentos mil reais).

• Conta: 1.2.139.001: Antônio Tarcísio da Silva.

Consoante o que consta na conta contábil 1.2.1.139.001-Antônio Tarcísio da Silva, da URCD-ILHA GRANDE COMÉRCIO E CONSTRUÇÃO LTDA, o sócio obteve créditos com a empresa no montante de R\$ 3.045.276,64 (três milhões, quarenta e cinco mil, duzentos e setenta e seis reais e sessenta e quatro centavos), para despesas particulares e compras de imóveis e móveis.

O contribuinte, Sr. Antônio Tarcísio da Silva, CPF:002.958.254-72, recebeu no ano de 2011 das empresas: Limpel-Limpeza Urbana Ltda, CNPJ 02.499.321/0001-30 e da URCD-Ilha Grande Comércio e Construções Ltda, CNPJ 10.590.723/0001-30 um montante de R\$ 10.647.889,62 (conforme consta nos autos, cópia do extrato do Livro Razão). Observamos que, com relação aos rendimentos Isento recebido a título de Lucros e Dividendos, na importância de R\$ 267,46, não houve relação com os adiantamentos de créditos.

VALORES RECEBIDOS EM 2012:

- Conta: 1.2.1.01.0003- Antônio Tarcísio da Silva.

Como já citado, na Conta do Ativo-Créditos com Pessoas Ligadas nº 1.2.1.01.0003 do contribuinte Antônio Tarcísio da Silva da empresa Limpei, foi encontrado um saldo inicial em 02/01/2012 no valor de R\$ 7.602.612,98 (D), ou seja, direito da Limpei junto ao sócio Antônio Tarcísio da Silva; em 31/12/2012 foi encontrado um saldo na mesma conta R\$ 10.059.125,95 (D) em favor da Limpei, o que implica dizer que foram adiantados em 2012 mais R\$ 2.456.512,97 para o sócio Antônio Tarcísio da Silva, (conforme consta nos autos, cópia do extrato do Livro Razão).

Em 31/12/2012 essa mesma conta foi zerada e seu saldo foi transferido para incorporação ao Capital Social da empresa Subsidiária LPM Consultoria Serviços Técnicos Ltda, conforme Ata de Assembleia Geral, crédito junto ao Sr. Antônio Tarcísio da Silva. Observamos que, no ano de 2012, em relação aos rendimentos Isentos, neste caso, foi de R\$ 284,57, não houve relação com os adiantamentos de créditos.

VALORES RECEBIDOS EM 2013:

Conta: 1.2.1.01.0003- Antônio Tarcísio da Silva.

Esta mesma conta volta a ter saldo em 31/12/2013 de R\$1.612.215,16 (D), ou seja, direito da Limpei junto ao sócio Antônio Tarcísio da Silva, (conforme consta nos autos, cópia do extrato do Livro Razão).

Observamos mais uma vez que, em relação aos rendimentos Isentos recebidos no ano de 2013, no valor de R\$ 118.444,27, não houve relação com os adiantamentos de créditos.

Por fim, esses dados são validadores da conclusão de que o contribuinte Antônio Tarcísio da Silva de ter havido auferimento de renda no valor de R\$ 10.647.889,62 e de ter omitido na sua declaração do IRPF/2012. Da mesma forma ocorreu auferimento de renda no valor de R\$ 2.456.512,97 e de ter omitido na sua declaração do IRPF/2013 e também ter havido auferimento de renda no valor de R\$ 1.612.215,16 e de ter omitido na sua declaração do IRPF/2014."

2.29. Assim, diante dos lançamentos contábeis do mútuo nas pessoas jurídicas mutuantes, os quais também constituem meios idôneos para comprovar os mútuos onerosos, e, ressalte-se, não foram objeto de censura pela fiscalização, impõe-se a improcedência da desconsideração do mútuo, pois, se tais lançamentos comprovam a existência do negócio jurídico em relação à pessoa jurídica mutuante, também tem força probante em relação à pessoa do mutuário, no caso o recorrente.

2.30. Ademais, é pacífica a jurisprudência desse colegiado, no sentido de que a validade do contrato de mútuo, independe de transcrição no registro público, isto porque esse ato meramente "formal" não é de sua substância, mormente quando o conjunto de provas atesta sua efetividade.

2.31. Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes:

"Ementa: IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO OU PASSIVO NÃO COMPROVADO. MÚTUOS NÃO COMPROVADOS. Contratos sem Registro. A falta de registro em cartório de contratos de mútuos ou de reconhecimento de dívida, por si só, não comporta a presunção de omissão de receita por passivo fictício ou passivo não comprovado, entretanto, os mútuos contratados devem ser comprovados com efetivo trânsito do numerário.

[...]

Recurso parcialmente provido".

(Processo: 3808.002400/2002-15; Recurso Voluntário: 129.875; Acórdão: 101-94.013 - 1ª Câmara; Sessão de 09 de dezembro de 2002)"

"Ementa: IRRF - MULTA DE OFÍCIO - SIMULAÇÃO - FRAUDE - QUALIFICAÇÃO - O conceito de evidente intuito de fraude, que não se presume, é inaplicável à exigência fundada em simples insuficiência de prova, mormente quando ausente cabal demonstração de conduta material suficiente para sua caracterização.

IRRF - CONTRATO DE MÚTUO - REGISTRO - O "Contrato de Mútuo", para sua validade, independe de registro em Cartório de Títulos e Documentos, isto porque esse ato meramente "formal" não é de sua substância, mormente quando o conjunto de provas atesta sua efetividade.

Recurso de ofício negado. Recurso voluntário provido.

(Processo: 13819.000639/2003-73; Recurso Ex Officio e Voluntário: 137.810; Acórdão: 104-20.354 - 4ª Câmara; Sessão de 30 de maio de 2005)"

2.32. Assim, a falta de transcrição do contrato de mútuo em questão no registro público, por si só, não é motivo para sua desconsideração, eis que os valores entregues o recorrente, a título de mútuo, estão devidamente registrados nos livros contábeis das mutuantes, - prova suficiente da existência e validade dos negócios jurídicos.

2.33. Tenha-se em conta que a fiscalização manteve hígido o negócio jurídico de mútuo em relação às mutuantes. Não houve qualquer censura. E assim o fez pela ausência chapada de fundamento legal para desconsiderá-lo. Conclusão lógica: Se o mútuo é válido em relação às mutuantes, também é válido em relação ao mutuário.

2.34. Ressalte-se, por fim, que tratam-se os valores mutuados, no total de R\$ 14.716.617,75, de dívida vincenda, a teor da Cláusula 4ª dos Contratos de Mútuos apresentados a fiscalização.

III - DO PEDIDO

3.1. Face às relevantes razões de fato e de direito acima expostas, o recorrente requer a douta Turma julgadora, para a qual for distribuído o presente recurso voluntário, que, em homenagem aos princípios da legalidade, da verdade material, da finalidade, da motivação, da razoabilidade, da proporcionalidade, da moralidade e da segurança jurídica dê-lhe provimento, para, reformando o acórdão recorrido, julgar improcedente o presente lançamento de ofício.

3.2. Assim procedendo, estará a douta Turma Julgadora fazendo a verdadeira justiça fiscal.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

TEMPESTIVIDADE

A primeira tentativa de ciência da decisão de primeira instância, ocorrida em 03/07/2018, por meio da Empresa Brasileira dos Correios e Telégrafos, mostrou-se infrutífera, tendo o respectivo "Aviso de Recebimento" (fl. 636) retornado à Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) de origem com a seguinte informação: "Motivo da Devolução – Endereço Insuficiente – Falta Área".

Seguiu-se a afixação, na unidade de circunscrição do contribuinte (DRF/Maceió), do Edital Eletrônico de nº 002143425 (fl. 637), data de publicação 18/07/2018 e com estipulação de data de ciência o dia 02/08/2018, ou seja, o 15º dia útil após a sua publicação, tudo com fundamento no art. 23, § 1º, inciso I, e § 2º, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelas Leis nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 e nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Entretanto, em 07 de agosto de 2018 foi realizada nova tentativa de ciência do contribuinte por via postal, desta feita, com a correta indicação do endereço do autuado, inclusive com a “Área”, tentativa esta exitosa, conforme o “Aviso de Recebimento” de fls. 643, tendo sido entregue a correspondência em 09/08/2018.

Conforme disposto no § 1º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, é autorizada a intimação do sujeito passivo por meio de edital quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput do mesmo artigo, ou, quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal.

Verifica-se que a intimação do autuado por meio do Edital Eletrônico de nº 002143425 ocorreu devido à insuficiência do endereço constante da correspondência enviada pela DRF/Maceió em 03/07/2018, conforme declinado no respectivo AR “Motivo da Devolução – Endereço Insuficiente – Falta Área” (fl. 636).

Considerando que o insucesso da primeira tentativa de ciência via postal decorreu em função de imperfeição no endereço constante da correspondência, entendendo acertada a providência adotada pela autoridade preparadora da DRF de nova tentativa, desta feita, informando o correto e completo endereço para entrega da intimação e demais documentos. Mesmo que após a publicação do Edital Eletrônico de nº 002143425, uma vez que o fracasso da primeira tentativa decorreu da não observância do correto endereço informado na correspondência, não podendo ser imputado ao contribuinte. Com isso, torna-se sem efeito o edital de fl. 637, uma vez que a ciência do auto ocorreu por via postal, sendo que esta forma tem preferência em relação àquela.

Nesses termos, tendo sido o recurso ora objeto de análise protocolizado em 06/09/2018, ou seja dentro do trintídio contado da data do recebimento por via postal da intimação, considera-se tempestivo, assim como, atende aos demais requisitos de admissibilidade, deve portanto ser conhecido.

MÉRITO

O contribuinte apresenta a peça recursal subdividida em três linhas de argumentação, as quais passo a analisar.

Considerações iniciais

Inicialmente insurge-se, de forma genérica, quanto à inobservância pela Turmas Julgadoras das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento da jurisprudência administrativa trazida à colação pelos contribuintes. Reproduz o § 1º, do art. 489 do Novo Código Civil Brasileiro e argumenta, na sequência, que a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) colacionada em sua peça impugnatória, *“firmou o entendimento de que a ausência de registro de contratos de mútuos perante o Cartório de Títulos e Documentos, por si só, não é meio hábil para arrostar o negócio jurídico que se quer provar, quando houver outros documentos que demonstrem de forma insofismável a ocorrência da avença, situação que autoriza o fisco a considerar tal negócio jurídico.”*

No que tange à observância das decisões administrativas do CARF, reproduzo trecho do Acórdão que analisa tal questão o qual adoto como fundamentação do presente voto:

DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS CITADAS.

O interessado faz menção a decisões administrativas no intuito que elas corroborem os seus argumentos de defesa.

Contudo, as decisões administrativas trazidas ao processo pelo contribuinte não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão. Cumpre esclarecer que a eficácia de tais decisões limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

Embora o CTN, em seu art. 100, II, considere as decisões de órgãos colegiados como normas complementares à legislação tributária, tal inclusão se subordina à existência de lei que confira a essas decisões eficácia normativa. Como inexistente, até o presente momento, lei que atribua a efetividade de regra geral a essas decisões, tais acórdãos têm sua eficácia restrita às partes do processo, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

Cumpra assim esclarecer, conforme já pontuado acima, que as decisões administrativas que o recorrente trouxe ao recurso são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam futuras decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram. Nesse sentido temos o Parecer Normativo Cosit nº 23, de 6 de setembro de 2013, que apresenta a seguinte ementa:

DECISÕES DO CARF RELATIVAS A CLASSIFICAÇÃO FISCAL OU OUTRAS MATÉRIAS TRIBUTÁRIAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO NORMA COMPLEMENTAR

Ementa: Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, art. 100, incisos I e II; Lei nº 9.430/1996, art. 48 a 50; Lei nº 4.502/1964, art. 76, inciso II, alínea “a”; Decreto nº 70.235/1972, art. 46 a 53; Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203/2012, art. 1º, inciso III, e art. 82, inciso III.

Inexistência de vínculo empregatício do recorrente com as mutuanter

Nesse ponto, a defesa, em síntese, argumenta que estando comprovada a relação societária existente entre o recorrente e as empresas mutuanter, à luz da legislação trabalhista não há que se falar nem em relação de trabalho e nem em relação de emprego, o que descaracterizaria todo o Auto de Infração, vez que o recorrente teria sido autuado por suposta omissão de rendimentos decorrente do vínculo empregatício.

Reforça tal argumentação afirmando que o Relatório Fiscal não se equipara ao auto de infração, aliás, sequer mencionado no art. 10, do referido Decreto nº 70.235, de 1972, devendo, assim, prevalecer a infração declinada o AI.

Conclui no sentido de que o recorrente é, direta e indiretamente, sócio proprietário das empresas mutuanter. Então, na condição de sócio, não se enquadra em nenhuma das hipóteses de incidência do imposto de renda previstas no Título IV, Capítulo III, Seção I, do RIR/99, afirmando ainda que: *“Tributar empréstimos como rendimentos do trabalho assalariado, com fundamento no art. 43, do RIR/99, é chapada invencionice da autoridade fiscal.”*

Incorre em várias impropriedades as afirmações da peça de defesa relativamente a tal ponto, as quais passo a apontar.

Quanto ao Relatório Fiscal

Diferentemente do que afirma o autuado o “Relatório Fiscal” se caracteriza como parte do Auto de Infração, juntamente com todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados. Tal situação encontra-se expressamente prevista na própria folha de rosto do AI, documento de fl. 3 do presente procedimento, onde consta: “Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados”.

Na mesma folha 3, consta na descrição da Infração consta: “Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho com vínculo empregatício, **conforme relatório fiscal em anexo**. Ou seja, na própria folha de rosto do AI há expressa remissão ao Relatório Fiscal, sendo este parte integrante e indissociável do auto.

Noutro giro, temos que, em várias passagens da peça impugnatória, assim como, na peça de defesa objeto da presente análise, o autuado faz expressas referências ao Relatório Fiscal elaborado pela auditoria, de forma que não pode alegar desconhecimento ou mesmo desconsideração de tal relatório, vez que teve ciência e, efetivamente, se vale do mesmo para articular sua impugnação e defesa. Nesse sentido vide folhas 535, 537, 546, 549, 554 da Impugnação e fls. 649, 650, 658, 663, 667 e 672 da Defesa.

Demonstrado portanto que o autuado teve pleno conhecimento e acesso ao Relatório Fiscal, onde estão clara e suficientemente demonstrados as infrações apuradas e respectivas cominações, onde destaco trecho (fl. 22) onde se evidencia as conclusões do procedimento fiscal, não devendo prosperar a alegação da defesa:

Por fim, esses dados são validadores da conclusão de que o contribuinte Antônio Tarcísio da Silva de ter havido auferimento de renda no valor de R\$ 10.647.889,62 e de ter omitido na sua declaração do IRPF/2012. Da mesma forma ocorreu auferimento de renda no valor de R\$ 2.456.512,97 e de ter omitido na sua declaração do IRPF/2013 e também ter havido auferimento de renda no valor de R\$ 1.612.215,16 e de ter omitido na sua declaração do IRPF/2014.

Quanto ao vínculo empregatício

A indicação constante no Auto de Infração quanto à Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica / Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica, decorre de informação prestada pelas próprias fontes pagadoras de rendimentos ao contribuinte. Fontes pagadoras essas em que o autuado figura como sócio majoritário ou único sócio, juntamente com sua ex-cônjuge, conforme afirmado, tanto na impugnação, quanto na defesa.

Conforme se verifica nas fls. 517 e 518, consta a entrega da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf) pela empresa Limpel – Limpeza Urbana Ltda, CNPJ 02.499.321/0001-08, onde é informado o pagamento de Rendimentos Tributáveis ao Sr. Antônio Tarcísio da Silva, com imposto de renda retido na fonte, nos seguintes valores:

- Dirf ano de 2012 (ano-calendário 2011), fl.517, rendimentos tributáveis no montante de R\$ 300.000,00 e IRRF no valor de R\$ 72.306,21;

, Dirf ano de 2013 (ano-calendário 2012), fl. 518, rendimentos tributáveis no montante de R\$ 300.000,00 e IRRF no valor de R\$ 71.457,00;

Da mesma forma, temos a Dirf do ano de 2012 (ano-calendário 2011), fl. 520, apresentada pela empresa URCD Ilha Grande Comércio Serviços e Construção Ltda, CNPJ nº 10.590.725/0001-30, onde consta o pagamento de rendimentos tributáveis no montante de R\$ 24.000,00 e IRRF no valor de R\$ 405,00.

As três Dirf's acima mencionadas, todas transmitidas por pessoas jurídicas em que o autuado figura como sócio majoritário, apresentam como "Código de Receita" relativo às retenções do IRRF, o código 0561, que corresponde a "Rendimentos do Trabalho Assalariado", conforme se constata no Anexo I, da Instrução Normativa RFB nº 1.287, de 17 de outubro de 2012, que dispõe sobre a Dirf do ano de 2013:

ANEXO I
TABELA DE CÓDIGOS DE RECEITAS

1) BENEFICIÁRIO PESSOA FÍSICA

CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO
0561	Trabalho Assalariado no País e Ausentes no Exterior a Serviço do País Pagamento de salário, inclusive adiantamento de salário a qualquer título, indenização sujeita à tributação, ordenado, vencimento, provento de aposentadoria, reserva ou reforma, pensão civil ou militar, soldo, pró-labore, retirada, vantagem, subsídio, comissão, corretagem, benefício (remuneração mensal ou prestação única) da previdência social, privada, de Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL) e de Fundo de Aposentadoria Programada Individual (FAPI), remuneração de conselheiro fiscal e de administração, diretor e administrador de pessoa jurídica, de titular de empresa individual, inclusive remuneração indireta, gratificação e participação dos dirigentes no lucro e demais remunerações decorrentes de vínculo empregatício, recebido por pessoa física residente no Brasil. Participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa. Rendimentos efetivamente pagos a sócio ou titular de pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), a título de pró-labore, aluguel e serviço prestado. Pagamentos de rendimentos de trabalho assalariado, em moeda estrangeira, a pessoas físicas residentes no Brasil, ausentes no exterior a serviço do País, por autarquias ou repartições do Governo Brasileiro, situadas no exterior.

Portanto, conforme já destacado acima, trata-se de informação prestada pelas próprias fontes pagadoras de rendimentos ao contribuinte, o qual figura como sócio majoritário de ambas as pessoas jurídicas, e apenas replicada pela autoridade fiscal autuante.

A despeito da polêmica afirmação de que *"estando comprovada a relação societária existente entre o recorrente e as empresas mutuantes, não há que se falar nem em relação de trabalho e nem em relação de emprego,"* há que se levar em consideração as informações prestadas pelas pessoas jurídicas, pois, segundo conclusão do trabalho fiscal, houve, de fato, omissão de rendimentos recebidos pelo sócio oriundos dessas mesmas empresas.

Cito, como justificativa da utilização do termo *polêmica afirmação*, os seguintes julgados, que corroboram as afirmativas constantes da decisão recorrida:

EMENTA: SÓCIO ADMINISTRADOR E EMPREGADO.

COEXISTÊNCIA DAS FIGURAS JURÍDICAS. POSSIBILIDADE.

Não há nenhuma vedação legal a que o sócio da empresa, mesmo que na condição de administrador, seja, ao mesmo tempo, empregado dessa pessoa jurídica. Não há qualquer incompatibilidade ou vedação jurídica a que coexistam essas figuras jurídicas, desde que, presentes os requisitos legais para tanto.

TRT-3-R0: 01922201004003007 0001922 – 98.2010.5.03.0040, Relator: Emerson José Alves Lage, Primeira Turma.

(...)

Por outro lado, embora seja teoricamente possível a coexistência do contrato de trabalho com a qualidade de acionista ou sócio-quotista, não se desincumbiu o autor de provar a presença dos elementos da relação de emprego (art. 818 da CLT), uma vez engado o vínculo com a empresa sucessora, em sede de defesa.

TST – AIRR: 333520165060002, Relator: Luiz Philippe Vieira de Mello Filho,
Data de Publicação: DEPJT 01/03/2019)

Aplicação do art. 43 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto nº 3.000, de 1999 RIR/00), vigente à época dos fatos, aos rendimentos recebidos pelo contribuinte.

Argumenta o recorrente que o artigo 43, do RIR/99, se refere aos rendimentos provenientes da relação de emprego ou de trabalho, situações a ele inaplicáveis, em razão de sua relação societária com as pessoas jurídicas mutuantes.

A simples leitura do referido art. 43 evidencia a impertinência da afirmação:

Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º):

I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários;

(...)

XIII - as remunerações relativas à prestação de serviço por:

(...)

d) titular de empresa individual ou sócios de qualquer espécie de sociedade, inclusive as optantes pelo SIMPLES de que trata a Lei nº 9.317, de 1996;

(...)

XVII - benefícios e vantagens concedidos a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, ou a terceiros em relação à pessoa jurídica, tais como:

a) a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, relativos a veículos utilizados no transporte dessas pessoas e imóveis cedidos para seu uso;

b) as despesas pagas diretamente ou mediante a contratação de terceiros, tais como a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa, os pagamentos relativos a clubes e assemelhados, os salários e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos pela empresa, a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos na alínea "a".

(...)

Conforme se depreende dos normativos acima reproduzidos, são tributáveis, além dos rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, assim como, **quaisquer proventos ou vantagens percebidos pelo contribuinte.**

Os diversos incisos do art. 43 trazem um rol de possíveis rendimentos, traduzindo-se em listagem exemplificativa das rendas passíveis de tributação, haja vista o enunciado principal que utiliza a expressão *tais como*, deixando claro que não esgota as possibilidades e nos inciso.

Temos assim que, o inc. I trata não somente dos salários, mas uma série de outras hipóteses, onde destaco, por aplicável ao presente caso, as vantagens percebidas por beneficiário pessoa física. Da mesma forma temos o inc. XIII, alínea “d”, que trata de remunerações relativas a prestações de serviços recebidas por titular de empresa individual ou sócio de qualquer espécie

de sociedade; assim como, o inc. XVII, que versa sobre benefícios e vantagens concedidas a administradores, diretores, gerentes, ou a terceiros em relação à pessoa jurídica.

Evidente, portanto, que o art. 43 do RIR/99 não trata apenas de rendimentos do trabalho assalariado recebidos de pessoa jurídica, estendendo-se a muitas outras situações em que há recebimento de vantagem econômica por parte de pessoa física, oriunda de pessoa jurídica.

Oportuno recordar que a hipótese de incidência do imposto sobre a renda encontra-se definida no art. 43 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), o qual preceitua que o imposto tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, assim compreendidos os acréscimos patrimoniais não alcançados pelo conceito de renda.

Não menos importante destacar que, nos termos do art. 38 do RIR, a tributação independe da denominação dos rendimentos, bastando para incidência do imposto o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Quanto à suposta ilegalidade da desconsideração do contrato de mútuo os argumentos apresentados pela defesa centram-se nos seguintes pontos:

- a desconsideração do contrato de mútuo, se possível fosse, não se enquadraria em nenhuma das situações previstas nos incisos do art. 55, do RIR/99, utilizados pela fiscalização, portanto, o presente lançamento de ofício é inegavelmente órfão de fundamento jurídico

- a desconsideração do contrato de mútuo se deu, única e exclusivamente, pelo fato de o mesmo não ter sido transcrito em registro público, cujo registro não tem outra função senão a de controlar a tempestividade do negócio jurídico, com o único objetivo de impedir a sua antedatada. Assim, diante dos lançamentos contábeis do mútuo nas pessoas jurídicas mutuantes, os quais também constituem meios idôneos para comprovar os mútuos onerosos, e, ressalte-se, não foram objeto de censura pela fiscalização, impõe-se a improcedência da desconsideração do mútuo, pois, se tais lançamentos comprovam a existência do negócio jurídico em relação à pessoa jurídica mutuante, também tem força probante em relação à pessoa do mutuário, no caso o recorrente. Ademais, é pacífica a jurisprudência desse colegiado, no sentido de que a validade do contrato de mútuo, independe de transcrição no registro público, isto porque esse ato meramente "formal" não é de sua substância, mormente quando o conjunto de provas atesta sua efetividade.

Novamente sem razão o recorrente.

Conforme fartamente demonstrado no item anterior, a simples leitura do art. 43 do RIR/99, deixa clara o enquadramento dos rendimentos percebidos pelo contribuinte nos diversos comandos do referido artigo, tendo sido utilizado o art. 55 apenas suplementarmente.

Por bem resumir os fatos e analisar a questão, novamente tomo de empréstimo excertos do Acórdão nº 08-40.655 – 1ª Turma, DRJ/FOR:

A defesa do contribuinte justificou que as origens de recursos constatadas no decorrer do procedimento fiscal recebidos das empresas das quais é sócio foram decorrentes de contratos de empréstimos.

(...)

Analisando os documentos acostados às solicitações feitas pela Autoridade Fiscal pode-se afirmar:

a) O Razão Analítico da empresa Limpel-Limpeza Urbana Ltda, e 01/01/2011 a 31/12/2011 (fls. 40/91), mostra empréstimos ao impugnante no valor de R\$ 7.602,586,25. Tais empréstimos foram na forma de pagamento de despesas, inclusive particular, e outros adiantamentos. Cumpre informar que conforme Lançamentos da empresa Rita de Cássia Construções e Incorporações Ltda (fl. 124), de 09/02/2011 a 09/02/2011, o impugnante integralizou o valor de R\$ 2.200.000,00 com saldo de crédito de mútuo da empresa Limpel-Limpeza Urbana Ltda oriundos dessa conta corrente do sócio (Antonio Tarcísio da Silva), conforme 35ª Alteração e Consolidação do Contrato Social da empresa Rita de Cássia Construções e Incorporações Ltda.

b) O Razão da conta contábil nº 1.2.1.01.0003 (fls. 279/410), mostra que o sócio (impugnante) obteve créditos com a empresa Limpel-Limpeza Urbana Ltda no montante de R\$ 5.955.995,50. Esse saldo foi transferido para o Razão Analítico no ano de 2012 como sendo o valor de R\$ 7.602.612,98, bem como para a DAA do contribuinte, ano base 2012, no campo de Dívida e Ônus Reais. Tais fatos demonstram que o montante do empréstimo foi de R\$ 7.602.612,98. Ressalte-se que desse montante, o valor de R\$ 2.200.000,00 (fl. 303) foi utilizado para integralização do capital na empresa Rita de Cássia, o restante correspondeu a adiantamentos diversos para pagamentos de despesas, inclusive particular do sócio, conforme já discorrido no item "a". Portanto, constata-se divergência entre os lançamentos no Razão Analítico e no Razão.

c) O Razão da conta contábil nº 1.2.1.01.0003 (fls. 411/460), mostra que foi encontrado um saldo inicial em 02/01/2012 no valor de R\$ 7.602.612,98 (direito da Limpel - Limpeza Urbana Ltda junto ao sócio Antônio Tarcísio da Silva). No entanto, em 31/12/2012 foi encontrado um saldo na mesma conta no valor de R\$ 10.059.125,95 em favor da empresa Limpel-Limpeza Urbana Ltda, o que implica concluir que foram adiantados no ano de 2012 mais R\$ 2.456.512,97 para o impugnante. Isso demonstra que o montante de empréstimo (R\$ 10.059.125,95) superou o disposto no contrato de mútuo (R\$ 8.000.000,00).

Acrescente-se ainda que em 31/12/2012 essa mesma conta foi zerada (fl. 460) e seu saldo foi transferido para incorporação ao Capital Social da empresa Subsidiária LPM Consultoria Serviços Técnicos Ltda, conforme Ata de Assembleia Geral, crédito junto ao Sr. Antônio Tarcísio da Silva (observar fl. 514 Razão conta contábil nº 1.2.1.02.0005).

O Razão (fls. 514/516) conta contábil nº 1.2.1.02.0005 - LPM Consultoria Serviços Técnicos Ltda, demonstra a transferência para incorporação ao capital social da subsidiária integral LPM CFE, conforme Ata de Assembleia Geral, como crédito junto ao Sr. Antonio Tarcísio da Silva no montante de R\$ 10.059.125,95. Tal fato comprova o disposto no item acima.

Cumpre informar que foi integralizado na empresa Subsidiária LPM Consultoria Serviços Técnicos Ltda os créditos a receber pela empresa Limpel-Limpeza Urbana Ltda junto ao sócio Antônio Tarcísio da Silva, que também é sócio da empresa LPM Consultoria Serviços Técnicos Ltda. Portanto, resta evidente que o empréstimo constituído pelo impugnante junto à empresa Limpel-Limpeza Urbana Ltda por meio de um contrato de mútuo desapareceu da contabilidade dessa empresa, mas permaneceu na DAA do impugnante, ano base 2012, como sendo crédito da Limpel. Considere ainda que não consta dos autos nenhum contrato de cessão de crédito (referente aos créditos do sócio impugnante) que estabeleça os termos da integralização e vincule a empresa Limpel-Limpeza Urbana Ltda à empresa LPM Consultoria Serviços Técnicos Ltda. Também não consta do processo quaisquer demonstrativos de amortizações realizadas pelo impugnante junto à empresa Limpel-Limpeza Urbana Ltda e/ou à empresa LPM Consultoria Serviços Técnicos Ltda.

Cumpre ressaltar que é de causar estranheza o fato de um empréstimo que foi constituído, em sua grande maioria, para pagamento de despesas pessoais do sócio, tenha sido utilizado para integralizar o capital social de outra empresa do mesmo sócio.

Assim, por todo o exposto, resta admitir a existência de uma confusão patrimonial entre pessoas jurídicas e física.

Cabe ainda destacar que o Razão da conta contábil nº 1.2.1.01.0003 (fls. 461/465), mostra que esta conta, que foi zerada em 31/12/2012, apareceu com saldo inicial de R\$ 9.120,33 e saldo final do período de R\$ 1.612.215,16 em 31/12/2013 (direito da empresa Limpel-Limpeza Urbana Ltda junto ao sócio Antônio Tarcísio da Silva). Tal fato demonstra que a empresa Limpel fez novos "empréstimos", inclusive superando o limite de R\$ 8.000.000,00 que foi contratualmente disposto no contrato de mútuo.

d) O Contrato de Mútuo Financeiro com a empresa URCD Ilha Grande Comércio Serviço e Construção Ltda (fls. 92/94), estabeleceu que os valores seriam liberados conforme solicitação do mutuário até o limite de R\$ 8.000.000,00.

O Razão Analítico da empresa URCD Ilha Grande Comércio Serviço e Construção Ltda, de 01/01/2011 a 31/12/2011 (fls. 95/100) mostrou empréstimos ao impugnante no valor de R\$ 3.045.276,64 e amortizações somente em 12/2011 no total de R\$ 13.285,82. Ressalte-se que tais empréstimos também foram para pagamento de despesas, inclusive particulares, comissão, taxa de ITBI, taxa de meio ambiente, lavratura de contrato de imóveis, pagamento de topografia, compra de imóveis, móveis e adiantamentos.

O Razão da conta contábil nº 1.2.139.001 (fls. 266/278), mostrou que o sócio (impugnante) obteve créditos com a empresa URCD Ilha Grande Comércio Serviço e Construção Ltda no montante de R\$ 3.045.276,64 para despesas particulares e compras de imóveis e móveis.

Os Demonstrativos de quitações da empresa URCD Ilha Grande Comércio Serviço e Construção Ltda foi no valor de R\$ 13.285,82 (fl. 171). Cumpre informar que todas as quitações foram realizadas nos dias 30 e 31 de dezembro de 2011. É de se estranhar e ressaltar a existência de valores de R\$ 10,00 (dez reais), R\$ 30,00 (trinta reais) de quitações no mesmo dia 31/12/2011 sem qualquer discriminação do histórico de valores. No entanto, não existem quaisquer informações sobre os lançamentos de juros, correção e etc.

e) O Instrumento Particular da 35ª Alteração e Consolidação do Contrato Social da empresa Rita de Cássia Construções e Incorporações Ltda foi anexado aos autos em fls. 101/112.

Os Lançamentos da empresa Rita de Cássia Construções e Incorporações Ltda (fl. 124), de 09/02/2011 a 09/02/2011, mostraram que o impugnante integralizou o valor de R\$ 2.200.000,00 com saldo de crédito de mútuo da empresa Limpel-Limpeza Urbana Ltda oriundos de saldo de conta corrente do sócio Antonio Tarcísio da Silva, conforme 35ª Alteração e Consolidação do Contrato Social da empresa Rita de Cássia Construções e Incorporações Ltda.

O Razão (fls. 514/513) da conta contábil nº 1.3.1.03.0005 - empresa Rita de Cássia e Incorporações Ltda, conta do Ativo Realizável a Longo Prazo (conta de créditos a realizar), registrou créditos da empresa Limpel-Limpeza Urbana Ltda junto a empresa Rita de Cássia. Verificou-se que em 09/02/2011 houve lançamento correspondente à Integralização do Capital Social na empresa Rita de Cássia Construções Ltda com saldo da conta-corrente da empresa Limpel-Limpeza Urbana Ltda (fl. 470), cujo histórico informa tratar-se de recurso transferido para o sócio Antônio Tarcísio da Silva no valor de R\$ 2.200.000,00.

Considere ainda que não consta dos autos nenhum contrato de cessão de crédito (referente aos créditos do sócio impugnante) que estabeleça os termos da integralização e vincule a empresa Limpel-Limpeza Urbana Ltda à empresa Rita de Cássia e Incorporações Ltda. Também não consta do processo quaisquer demonstrativos de amortizações realizadas pelo impugnante junto à empresa Limpel-Limpeza Urbana Ltda e/ou à empresa Rita de Cássia e Incorporações Ltda.

Cumpre ressaltar que é de causar estranheza o fato de um empréstimo que foi constituído, em sua grande maioria, para pagamento de despesas pessoais do sócio, tenha sido utilizado para integralizar o capital social de outra empresa do mesmo sócio.

Do exposto, pode-se concluir que, além da falta de registro dos contratos de mútuo, da extrapolação do limites contratuais estabelecidos para o mútuo, alguns lançamentos no Razão e no Razão Analítico apresentado pelas empresas, bem como as DIRPFs do contribuinte são destoantes entre si, evidenciando uma nítida confusão patrimonial entre a pessoa física do sócio (impugnante) e as empresas envolvidas.

Acrescente-se ainda que o contrato de mútuo é negócio jurídico que pressupõe a devolução do bem fungível tomado emprestado em equivalente 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.

Deve-se salientar que a escrituração na contabilidade da empresa não exime o contribuinte de comprovar os fatos nela registrados. 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 admite o fato de não ter informado corretamente os saldos dos empréstimos no final de cada período fiscal nas declarações de rendimentos do impugnante nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013.

Tais fatos revelam a facilidade por parte do contribuinte em obter recursos das empresas das quais é sócio, situação que enseja que os negócios jurídicos que envolvam a transferência dos recursos fiquem devidamente demonstrados.

Afastada a hipótese de mútuo, portanto, por falta de comprovação, tem-se correto o procedimento da fiscalização em considerar os depósitos na conta do 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 desconconsideração dos contratos de mútuo se deram, única e exclusivamente, pelo fato deles não estarem registrados em Registro Público, não procede. Pois, como visto nos autos e discorrido no presente voto, há lançamentos contábeis tanto nas pessoas jurídicas como nas declarações do próprio impugnante que são destoantes entre si.

Assim, tal entendimento de desconconsiderar 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 desconconsideração. Pois, como já demonstrado e afirmado no presente voto, a desconconsideração se fundamenta em fatos e provas.

Conforme bem evidenciado no Acórdão, para que os contratos de empréstimos sejam oponíveis a terceiros, mormente quando este terceiro é a Fazenda Pública e a finalidade é a comprovação de operação sobre a qual não incide tributos, os contratos de empréstimos devem ser escritos e registrados. É o que dispõe o multicitado art. 221 do Código Civil Brasileiro.

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, ou mesmo o conteúdo precípua da própria transação, fossem, a qualquer tempo, modificados pelos contratantes.

Sobre este aspecto, já está consolidado administrativamente neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tal posição. Confira-se:

Acórdão n. 2201000.781

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Exercício: 2010

(...)

OPERAÇÃO DE MÚTUO REQUISITOS DE PROVA

Para comprovação da operação de mútuo, além do registro público do contrato, é indispensável documentação hábil e idônea que demonstre a efetiva ocorrência do pactuado, o cumprimento das cláusulas aceitadas, como pagamentos em datas e valores convencionados; a simples apresentação de documentos particulares e/ou seu lançamento na contabilidade, por si sós, são insuficientes para opor a operação a terceiros e, principalmente, para afetar a tributação.

(...)

(Acórdão n. 2201000.781,

2ª Câmara / 1ª Turma

Ordinária/2ª Seção, Sessão de 08 de novembro de 2018)

Acórdão n. 2201004.529

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Exercício: 2004. 2005. 2006

(...)

EMPRÉSTIMO. COMPROVAÇÃO.

Para a comprovação do mútuo, é necessário, além da indicação na declaração de rendimentos, da capacidade financeira do mutuante e da comprovação da efetiva entrega do numerário à pessoa física, a existência de contrato de mútuo que, por ser instrumento particular, para que possa valer como elemento de prova oponível a terceiros, é imperativo que seja este registrado no Registro de Títulos e Documentos.

(...)

(Acórdão n. 2201004.529,

2ª Câmara / 1ª Turma

Ordinária/2ª Seção, Sessão de 10 de maio de 2018)

Conforme foi evidenciado no procedimento fiscal e reforçado no voto do ilustre relator do Acórdão, produziu-se uma grande confusão patrimonial entre as empresas em que o atuado participa do quadro societário, as despesas pagas pela pessoa jurídica e realizadas pelo contribuinte e seu patrimônio pessoal.

Sob o manto de contratos de mútuos, foram pagas durante anos despesas pessoais do contribuinte, assim como, adquiridos bens para composição de seu patrimônio pessoal. Tudo isso baseado em contratos em que constam apenas o montante do crédito colocado à disposição do sócio da empresa, sem qualquer especificação de valores e datas para disponibilização dos empréstimos ao suposto mutuário. Gerando assim uma espécie de conta corrente, onde, à medida das necessidades diárias do sócio para cumprimento de obrigações pessoais normais e regulares, ou mesmo, para compra de bens móveis e imóveis, simplesmente se transferia valores das empresas para sua conta, ou mesmo mediante pagamentos diretos, numa verdadeira sangria nos caixas das pessoas jurídicas.

Diversas outras impropriedades podem ser apontadas nos contratos, aliadas ao fato de ser o mutuário sócio majoritário da pessoas jurídicas, tais como, prazo de quitação de 120 meses, sem definição de parcelas intermediárias, ausência de qualquer garantia e falta de registro.

Além das inconsistências já apontadas no voto relator, outras ainda podem ser destacadas, tais como os lançamentos na conta contábil da pessoa jurídica Limpel Limpeza Urbana Ltda, a partir da fl. 40, onde muitas vezes são tratados como “ADIANTAMENTOS DE CAPITAL” ou simplesmente “ADIANTAMENTOS”, e não como concessão de empréstimo.

Diversos são os lançamentos que claramente revelam a total confusão patrimonial. Na mesma folha 40, temos o lançamento de nº 568539, com a seguinte descrição “VLR REF. FOLHA DE PAGAMENTO DA FAZENDA AMARAGY...”, fazenda esta de propriedade do autuado e não da pessoa jurídica. Os exemplos são múltiplos: consta nas fls. 113/122 contrato particular de compromisso compra e venda de imóvel firmado pelo autuado, como promissário comprador, onde são acertados 10 pagamentos mensais de R\$ 220.000,00, como parte de quitação do imóvel. Tais parcelas foram quitadas, no período de nov./2010 a set./2011 com recursos oriundos do caixa da pessoa jurídica Limpel, conforme lançamentos de fls. 182, 188, 191, 194, 198, 203, 206, 210 e 213.

Também nas Declarações de Ajuste Anuais do Imposto sobre a Renda (DAA) apresentadas pelo contribuinte verificam-se inconsistências. Na DAA entregue em 2012, ano-calendário de 2011, consta, na relação de bens e direitos, empréstimo concedido pelo declarante à empresa Limpel, no valor de R\$ 152.826,33, e ao mesmo tempo, é declarada dívida com a mesma pessoa jurídica Limpel no montante de R\$ 7.602.586,25, gerando situação em que o autuado se apresenta, ao mesmo tempo, como credor e devedor de empresa de sua propriedade.

No caso em concreto, à vista de toda a documentação acostada e inconsistências apontadas, ficou evidente que os supostos empréstimos obtidos pelo contribuinte eram, na verdade, pagamentos das despesas pessoais e investimentos particulares do ora Recorrente, caracterizando então remuneração indireta, conforme legislação tributária supracitada.

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos