



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10437.721298/2018-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.627 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de outubro de 2021
Recorrente LUIZ OSVALDO PASTORE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2012

NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Afasta-se a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento quando resta configurado que não houve o alegado cerceamento de defesa e nem vícios durante o procedimento fiscal. Verificada correta adequação do sujeito passivo da obrigação tributária principal, deve ser afastado o argumento de ilegitimidade passiva

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Tendo a Fiscalização apurado que o Contribuinte recebeu e não declarou rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica, caracterizado está o ilícito tributário e justificado o lançamento de ofício sobre os valores subtraídos ao crivo da tributação.

MULTA QUALIFICADA.

A multa qualificada deve ser imposta quando da ocorrência das circunstâncias previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o conselheiro Wesley Rocha que deu parcial provimento ao recurso, para desqualificar a multa de ofício de 150% para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocado(a)), Fernanda Melo

Leal, Flavia Lilian Selmer Dias, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de impugnação em face do Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física referente ao exercício de 2015 (ano 2014). Foram apurados o imposto suplementar de R\$ 4.607.209,75, a multa de ofício proporcional (150%) de R\$ 6.910.814,62 e os juros de mora (até 10/2018) de R\$ 1.715.724,91, totalizando R\$ 13.233.749,28 (fl. 622).

Por meio do Termo de Início de Ação Fiscal, o Contribuinte foi intimado a apresentar: 1) o(s) contrato(s) de mútuo, 2) os comprovantes dos lançamentos contábeis da(s) empresa(s) mutuante(s) em Livros Diário e Razão, e 3) os comprovantes financeiros (extratos bancários, TED ou outros referentes à entrega de recursos dos valores mutuados, bem como de eventuais devoluções total ou parcial), todos relativos à dívida declarada como "contrato de empréstimo entre o declarante e a empresa IMCO Participações Ltda. CNPJ n. 10.518.626/0001-48 em 08/09/2014 de R\$53.753.490,00 - equivalentes nesta data a US\$ 23.900.000,00", conforme sua DIRPF do ano 2014 (fl. 14). Em resposta, foi declarado o que segue (fls. 23/24):

Como comprovantes, apresentou um Contrato de Cessão de Crédito firmado entre a IMCO e o Contribuinte, cópias de lançamentos contábeis no Razão da IMCO e comprovantes dos pagamentos (amortizações) já realizados à IMCO no valor de R\$ 12 milhões (outubro e dezembro/2015).

Por meio da intimação recebida, foi solicitado apresentar: 1) o contrato de mútuo registrado entre a IMCO e a LICKY, 2) comprovantes da remessa do valor mutuado, e 3) documentos de constituição e alterações das empresas LICKY e 4) IMCO. A empresa IMCO Participações Ltda também foi diligenciada nos mesmos termos. Em resposta do Contribuinte e da IMCO, foram apresentados:

1) o contrato de mútuo entre a IMCO e a LICKY (ambos sem registro);

2) comprovantes da remessa do valor mutuado: 9 contratos de câmbio da IMCO, transferindo US\$ 24.500.000,00 de sua conta no Brasil para contas da empresa no exterior (Suíça, EUA e Luxemburgo), e 2 transferências bancárias de US\$23.900.000,00 da conta no exterior da IMCO para a LICKY (fls. 45/53, 190/191, 272/280);

3) documento de constituição e alterações da empresa LICKY com tradução juramentada ; e

4) contrato social e alterações da empresa IMCO.

A intimação de 11/04/18 solicitou ao Contribuinte a apresentação da comprovação financeira, contábil e escritural, das amortizações e quitação final do mútuo objeto: 1) da cessão de crédito entre a IMCO e o Contribuinte em 08/09/14, e 2) do mútuo entre a IMCO e a LICKY na mesma data .

Em resposta, foram reapresentados os comprovantes das 2 transferências de R\$ 6.000.000,00 cada, e um extrato de conta bancária do Contribuinte com uma transferência de R\$ 5.000.000,00 e outra de R\$ 20.000.000,00, ambas em 28/12/16, restando o saldo devedor de R\$ 16.753.490,00.

Em 19/07/18, a IMCO foi intimada a apresentar esclarecimentos comprovados documentalmente, acerca das providências tomadas por seus administradores em relação ao valor ainda não devolvido à empresa por parte do Contribuinte. Em resposta sucinta, a empresa se limitou a alegar que contratou o cessionário inadimplente e, em razão da grave crise econômica do país à época do vencimento, acordou-se mutuamente a prorrogação do prazo de pagamento por período adicional idêntico ao vencimento original da dívida, ao invés de perseguir processo de cobrança. Juntou à resposta os mesmos documentos apresentados durante a ação fiscal.

Após análise de toda a documentação apresentada, a Fiscalização entendeu que restou caracterizado o mútuo tácito de natureza financeira entre o Fiscalizado e a IMCO sob o disfarce de cessão de crédito, uma vez que:

- O patrimônio do Fiscalizado aumentou na mesma data da suposta cessão de crédito, conforme sua declaração de bens na DIRPF de 2014. Ele declarou um ativo de valor equivalente à transferência em foco (US\$ 23.900.000,00) como um adiantamento para futuro aumento de capital na LICKY, e no ano seguinte o substituiu pela participação de mesmo valor na empresa Pastore Financial LLP.

- As transferências financeiras de US\$ 23.900.000,00 da IMCO para a LICKY não corresponderiam ao mútuo entre as empresas, mas sim entre a IMCO e o Fiscalizado, pois teriam como fim os declarados aumentos de participação nos capitais das empresas.

- Os ativos acionários da LICKY, no mês da assinatura dos contratos, eram 100% possuídos pela Pastore Financial LLP, empresa na qual ele participava com US\$ 29.105.835,10.

- Do total de R\$ 53.753.490,00, foram devolvidos os valores parciais de R\$ 12.000.000,00 em 2015 e de R\$ 25.000.000,00 em 2016, sendo o prazo final de quitação em 08/09/16 (24 meses do contrato). O saldo devedor de R\$ 16.753.490,00 foi confirmado pelo Contribuinte e consta da contabilidade da IMCO, que, conforme diligência, teria se mostrado omissa na cobrança desse valor.

- O princípio da entidade dita que o patrimônio da empresa não se confunde com o de seus sócios e, neste caso a IMCO teria transferido recursos a seu presidente administrador, o Fiscalizado, sem as devidas garantias comerciais, a cobrança de juros ou correção monetária, além de transferir novos recursos (R\$ 28.674.000,00) em 2017 a seu inadimplente presidente. Em 2014, a IMCO tinha como sócia majoritária a empresa Copper Trading SA, cujo administrador era o Fiscalizado, e como sócio minoritário Luiz Barata Ribeiro Pastore (seu filho).

- O contrato de mútuo entre a IMCO e a LICKY apresentaria diversas irregularidades, como a falta de indicação de seus signatários, a assinatura do representante da LICKY divergente da constante de outro documento e a ausência de registro público.

- O contrato de cessão de direitos entre a IMCO e o Fiscalizado seria nulo, tendo em vista a falta de previsão contratual da IMCO para a prática da cessão de direitos, a sua prática sem a aprovação dos sócios, a falta de assinatura da qualificada mutuária LICKY, a falta de registro público e a falta de razoabilidade econômica da operação para a cedente (sem garantia ou vantagem, sem cobrança da correção monetária prevista, comprometimento de 62,46% do ativo nessa operação).

Por todo o exposto, o saldo devedor não devolvido até a data da autuação não seria considerado mútuo, mas sim um provento que deu causa a um aumento patrimonial do Fiscalizado, configurando a ocorrência do fato gerador do IR, a teor do art.43 do CTN e dos arts. 37 e 38 do RIR/99, sendo assim apurada a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, em setembro/14, no valor de R\$ 16.753.490,00 (fl. 623).

Por meio do processo nº 10437-721299/2018-09 foi efetuado o lançamento referente ao IOF sobre o valor restante de R\$ 37.000.000,00, devolvido pelo Fiscalizado à IMCO, por ser considerado uma operação de mútuo financeiro.

Em decorrência das práticas descritas, foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150%, a teor do art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/96. Por meio do processo nº 10437-721304/2018-75, foi formalizada uma Representação Fiscal para Fins Penais, em cumprimento ao disposto na Portaria RFB nº 2.439/10.

A ciência do auto de infração se deu em 17/10/18 (fl. 632). A impugnação foi apresentada em 16/11/18 (fl. 640), acompanhada apenas de uma procuração (fls. 677/678, 718/719).

O Impugnante descreve a autuação, e informa que, por meio do contrato de cessão de crédito da IMCO ao Contribuinte, o cessionário teria se tornado devedor do cedente, mas também credor do mesmo valor da LICKY, conforme declarado em DIRPF e na Declaração de Capitais Brasileiros no Exterior. Que, no ano seguinte, teria decidido converter esse crédito com a LICKY no aumento de capital da Pastore Financial LLP (sociedade controladora da LICKY). Que teria amortizado a dívida em R\$ 12.000.000,00 em 18/12/15; que teria renovado o prazo por mais 24 meses, vez que o vencimento seria em 08/09/16; e que amortizara R\$ 25.000.000,00 em 28/12/16. O saldo de R\$ 16.753.490,00 (apenas 30,1% do total) seria pago "tão logo possível". Alega que agiu respeitando a legislação, de boa fé e de forma transparente, e que os documentos apresentados revelam a inexistência do imputado "mútuo de natureza financeiro" ... "e/ou pagamento de rendimentos indiretos", mas sim da cessão de crédito para pagamento a prazo. Essas preposições "e/ou" demonstrariam a incerteza da Autoridade Autuante quanto à qualificação dos fatos sucedidos entre o Impugnante, a IMCO e a LICKY. A Autuante também não teria apontado qual a consequência do fato de o Impugnante possuir a participação societária na Pastore Financial LLP (controladora da LICKY) que teria lhe gerado benefício irregular ou ilegal.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, através da análise da peça impugnatória, manifestou seu entendimento no sentido de que:

Quanto ao contrato de mútuo entre a IMCO e a LICKY, a primeira figurou como mutuante e a LICKY como mutuária do valor contratado de R\$ 53.753.490,00 (US\$ 23.900.000,00).

Foi prevista, desde a data da entrega dos recursos, a correção monetária equivalente à variação do dólar no período (cláusula 1.3). O saldo devedor seria composto do valor do mútuo acrescido da correção monetária e dos juros (cláusula 1.4). Apesar de a cláusula indicar que os juros estariam previstos na cláusula 1.3, esta última tratou tão somente da correção monetária já descrita.

A "data máxima de vencimento" seria após 24 meses a partir de 08/09/14 (cláusula 2.2), isto é, 08/09/16.

A cessão dos direitos/obrigações decorrentes do contrato independeria da concordância da mutuária, se o cessionário fosse parte relacionada ou ligada à mutuante (cláusula 4.1). A tolerância ao descumprimento, ainda que reiterado, não deveria ser interpretada como renúncia ou novação (cláusula 4.3).

Ao final do contrato, constam as assinaturas dos representantes da IMCO e da LICKY (fl. 106), mas, como apontado pelo Autuante, não há indicação nominal de quem seriam seus 2 signatários. O Impugnante, por sua vez, defende que o art. 104 do CC não impõe forma prescrita ao contrato de mútuo. No entanto, esse mesmo artigo determina como requisito para a validade do negócio jurídico a existência de agente capaz (fls. 655/656), o que nos faz retornar aos signatários do contrato. O Impugnante não traz nenhum esclarecimento acerca dos nomes e das competências dos 2 signatários.

Quanto à IMCO, conforme descrito anteriormente, o Contribuinte foi designado seu administrador (não sócio) desde sua constituição em 2008 (fl. 243), assim figurando até esta data no cadastro CNPJ. Note-se que esse cadastro indica a figura de outro administrador (não sócio), porém incluído somente em 2019. Note-se, no entanto, que a assinatura aposta no contrato não coincide com a do Contribuinte, quando a comparamos, por exemplo, às suas 3 assinaturas no contrato da IMCO (fl. 251). Também não foi esclarecido e comprovado, em nenhum momento, que se tratou da assinatura de sócio ou de procurador porventura habilitado à época, conforme previsto na cláusula 15ª (fl. 244), necessitando, nesse caso, da assinatura em conjunto com o outro sócio ou procurador.

Quanto à LICKY, o Autuante apontou que a assinatura aposta no contrato de mútuo seria divergente da constante na Ata de Assembleia Extraordinária de 03/01/11 (fl. 611). O Impugnante defende que o estatuto social determinou, em seu art. 22, que a administração perante terceiros poderia ser exercida pelo administrador, presidente ou vice-presidente, individualmente, ou 2 diretores em conjunto (fl. 656), o que se confirma à fl. 424. Defende ainda que, porventura, a assinatura poderia ser de um procurador, o que não foi comprovado na impugnação.

Por meio da leitura da ata citada pelo Autuante (fls. 87/88), constatamos que a assembleia foi presidida por Juan Defféminis Paiva, em seu caráter de Presidente do Diretório da companhia, e que Yamandú Castrillón D'Angelo foi designado para assinar a ata, como representante da única acionista Pastore Financial.

Reportando-nos agora à ata da assembleia de 16/12/09 (fls. 78/79), temos as mesmas indicações da ata de 03/01/11, com a aposição das mesmas assinaturas. Do exposto, entendo que não foi suficientemente comprovado que as assinaturas apostas no contrato de mútuo pertenciam aos representantes legais da IMCO e da LICKY, visando a atestar a validade do contrato.

Quanto ao registro público, o Impugnante defende sua desnecessidade, uma vez que os arts. 586 a 592 do CC não o exigiriam relativamente ao contrato de mútuo (fl.657). De fato, referidos artigos não fazem referência a tal registro. Não obstante, os dispositivos abaixo reproduzidos, inclusive o art. 221 do CC citado na autuação, vêm embasar o entendimento de que um documento particular sem transcrição no Registro de Títulos e Documentos não possui a natureza de documento público, não surtindo efeito em relação a terceiros.

A existência de tal registro constituiria um reforço para a credibilidade de uma operação de mútuo, além de conferir certeza, no mínimo, à data em que o documento foi efetivamente firmado, a fim de que se possa concluir que o mesmo tenha sido confeccionado à época, e não após o início da ação fiscal. Ressalte-se que o contrato apresentado não tem o condão de, por si só, comprovar a operação alegada, já que o documento pode ter sido feito a qualquer tempo, com o teor que conviesse ao Interessado e trazendo valores de acordo com os seus interesses.

Nesse mesmo sentido, constatamos também que nenhuma das assinaturas desse contrato foi reconhecida em cartório, o que também poderia reforçar a data de sua assinatura, além de identificar seus signatários.

Na sequência, importa salientar que é improfícua a jurisprudência administrativa trazida pelo Impugnante, porque essas decisões não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Quanto ao Instrumento Particular de Cessão de Crédito firmado entre a IMCO e o Contribuinte, de 08/09/14 (fls. 25/27), a primeira cede ao Contribuinte o crédito do valor do mútuo concedido à LICKY.

A cessão independe de anuência da LICKY, vez que já autorizada no contrato de mútuo por se tratar cedente e cessionário de partes ligadas (item 1.2). Assim, apesar de o Autuante apontar a ausência de assinatura do representante da LICKY como mutuária (item 3.3.2), de fato o item 4.1 do contrato de mútuo (fl. 105), já descrito anteriormente, trouxe a autorização prévia para essa cessão, conforme defendido pelo Impugnante (fls. 656/657).

O prazo para pagamento foi o mesmo do contrato de mútuo (item 1.5), isto é, 24 meses a partir de 08/09/14. A tolerância ao descumprimento, ainda que reiterado, não deveria ser interpretada como renúncia ou novação (item 2.2).

Todos os avisos, comunicações, notificações e correspondências resultantes da execução do contrato deveriam ser feitos por escrito, sob protocolo, via postal, com aviso de recebimento ou por correio eletrônico (e-mail), e somente teriam validade quando dirigidos e entregues nos endereços indicados nesse contrato (item 2.7).

Ao final do contrato (fl. 27), temos as assinaturas da IMCO (cedente) e do Contribuinte (cessionário). Novamente, quanto à IMCO, constatamos que a assinatura aposta pertence ao mesmo signatário do contrato de mútuo, que por sua vez não pertence ao Contribuinte, administrador (não sócio) da cedente e também o cessionário da operação.

Assim, também em relação a este contrato de cessão, não foi esclarecido e comprovado na impugnação quem assinou o contrato em nome da cedente IMCO. Curioso, notar que, como administrador da IMCO, a princípio, seria no mínimo mais prático que o Contribuinte assinasse tanto como cedente e quanto como cessionário, devendo haver razões outras para que isso não ocorresse.

Quanto ao registro público, o Impugnante defende que os arts. 286 a 298 do CC referentes à cessão de crédito não o vinculam à sua validade, apontando especialmente o art. 288.

De fato, o contrato traz as solenidades do §1º do art. 654. O Autuante considera nulo o contrato de cessão de crédito, apontando que a prática de cessão de direitos ou a concessão de mútuo não estaria prevista no objetivo social da empresa (fls. 612/613), acompanhado da cláusula 16º do contrato.

Aponta ainda que esse contrato não é fundamentado em deliberação e aprovação pela unanimidade dos sócios, conforme cláusula 14ª do contrato social. O Autuante concluiu que referida cessão de crédito significou prejuízo previsível para a empresa, por conta da omissão na cobrança do saldo da dívida e de seus acréscimos contratuais.

O Contribuinte defende que referida cláusula é usual e visa coibir fraudes e desvios de patrimônio, mas que isso não significaria que, para a realização de qualquer operação não prevista no objeto social, fosse necessário realizar reunião com todos os sócios (não razoável à rotina empresarial), sob pena de nulidade (fls. 697/698). Defende que o ato não poderia ser considerado nulo perante terceiros, uma vez que expressamente o ato fora do objeto social seria anulável apenas em relação à empresa e a seus sócios, cabendo à primeira buscar ressarcimento dos prejuízos contra seu autor. Diferentemente, entendo que a expressão "sendo nulos de pleno direito e inoperantes com relação à sociedade" expressa que o ato fora do objeto social não poderia ser oposto à empresa e a terceiros, porque nulo de pleno direito.

O Contribuinte ainda alega que, apesar de não apontado na autuação, o Autuante pretendeu aplicar o art. 1.015 do CC, que permitiria à sociedade pleitear a nulidade do ato se configurada uma das hipóteses de seu parágrafo único e, caso contrário, continuaria válido o ato.

No caso, a despeito de não ter sido apontado pelo Autuante, como reportou o Impugnante, as hipóteses desse artigo se reportam exatamente aos excessos decorrentes: I) do poder limitado pelo contrato social (a cessão de crédito não está prevista no objeto social e exigiria deliberação por se referir ao ativo); II) do conhecimento do terceiro (o cessionário era administrador do cedente); e III) da operação estranha ao objeto social; sendo todos enquadráveis ao presente caso.

Não vislumbro, da leitura de referido artigo, que o pleito pela nulidade do ato se restrinja à sociedade, como faz entender a defesa.

O Impugnante defende ainda que as cláusulas 13ª e 14ª prevêm ao administrador não sócio celebrar, dentre outros, contratos, compromissos, documentos ou a assunção de obrigações em nome da empresa, e que a aludida oneração não se refere a essa operação de cessão (que no entender do Fiscal teria sido desvantajosa à empresa pela inadimplência de 30,1% do valor e pela não sujeição aos juros), uma vez que não se imaginaria que, por dificuldades supervenientes, a dívida não seria liquidada integralmente até o vencimento.

Aqui, entendo que o caput da cláusula 14ª vem dispor genericamente as permissões dadas aos administradores não sócios, mas o § único vem restringir os atos de "liquidação, venda, transferência, alienação, hipoteca, oneração ou criação de quaisquer encargos ou gravames aos ativos da sociedade", sujeitando-os à "deliberação e aprovação pela unanimidade dos sócios". Neste caso, o crédito gerado pelo contrato de mútuo com a LICKY corresponderia a um ativo da IMCO e, portanto, sua cessão ao Contribuinte já corresponderia a uma transferência desse ativo (com a contrapartida do novo ativo correspondente à dívida assumida pelo cessionário), o que já demandaria a manifestação unânime dos sócios. A oneração destacada pelo Autuante pode ser depreendida por meio do comportamento da cedente demonstrado por meio da resposta à diligência, representado pelo aparente descompromisso na cobrança do saldo da dívida e de seus acréscimos contratuais, o que pode ser interpretado como uma já prevista e permitida inadimplência. Neste ponto, cabe observar que, como será detalhado no item a seguir, a transferência do relevante valor de R\$ 25.000.000,00, como parte da amortização, só se deu após vencido o prazo original e após o início da ação fiscal.

É defendido, ainda, na impugnação, que o adimplemento das obrigações, ainda que parcial, confirmaria a validade do ato, avaliação essa que considero assaz simplista e da qual também discordo. Há que se avaliar individual e conjuntamente os contratos, identificando-se a triangulação entre as pessoas ligadas, incorporando-se a realidade da inadimplência parcial, para então se concluir por sua validade ou não, que neste caso pendeu para a sua invalidade.

Assim, restaram identificadas irregularidades quanto à assinatura docedente e ao descumprimento de cláusulas do contrato social.

Quanto às transferências bancárias do valor do mútuo e das amortizações, e registros contábeis: a) Remessa do valor mutuado: US\$ 24.500.000,00 - 9 contratos de câmbio da conta da IMCO no Brasil para suas contas no exterior (Suíça, EUA e Luxemburgo) e 2 transferências bancárias no total de US\$ 23.900.000,00 da conta da IMCO no exterior para a LICKY ; b) Amortizações do Contribuinte à IMCO: R\$ 6.000.000,00 em 07/10/15 e R\$ 6.000.000,00 em 18/12/15). Os lançamentos contábeis no Razão da IMCO indicam os saldos acumulados (diminuídos os valores das amortizações) de R\$ 47.753.490,00 e de R\$41.753.490,00, respectivamente, descritas como "pagamento empréstimo Imco x Luiz Osvaldo Pastore". Note-se que a própria contabilidade da IMCO trata a cessão de crédito como um empréstimo.

Extrato de conta bancária do Contribuinte com uma transferência de R\$ 5.000.000,00 e outra de R\$ 20.000.000,00, ambas em 28/12/16, ratificadas pela escrituração contábil da IMCO no Razão, nas contas "Luiz Osvaldo Pastore" e "Bco. Itaú ag. 0170 c/c 41539-2" (fl. 561). Tais transferências foram realizadas após o vencimento original de ambos os contratos (08/09/16) e após o início da ação fiscal em 12/07/16.

O Contribuinte afirma que o saldo devedor é de R\$ 16.753.490,00, valor esse correspondente à simples exclusão dos pagamentos de R\$ 6.000.000,00 (2x), de R\$ 5.000.000,00 e de R\$ 20.000.000,00, não fazendo menção a qualquer acréscimo.

Não obstante, o art. 287 do CC prevê que, salvo disposição em contrário, a cessão de um crédito abrange também seus acessórios. Nesse sentido, como descrito anteriormente, os itens 1.3 e 1.4 do contrato de mútuo trataram do acréscimo da correção monetária (variação do dólar) e dos juros (previstos, mas não descritos).

Às fls. 554/560, temos partes da já citada conta "Luiz Osvaldo Pastore" do livro Razão da IMCO. Em 08/09/14, há registros no valor de R\$ 53.753.490,00 da "transferência da dívida conforme contrato" da conta "LICKY Sociedad Anonima" para essa conta. No fim desse mês (30/09/14), há registros contábeis dos "juros s/ Mutuo Luiz Osvaldo Pastore x IMCO" referentes a esse mês (09/14). Na sequência, no último dia dos meses de outubro, novembro e dezembro, há registros dos juros correspondentes a cada mês. O saldo acumulado em 31/12/14 de R\$ 55.285.464,48 constou do balancete do período de 01/01/14 a 31/12/14. Tais registros dos juros mensais de setembro a dezembro/14 seriam indícios, num primeiro momento, da intenção da IMCO em cobrar juros na operação com o Contribuinte cessionário.

Ocorre que, no 1º dia do ano seguinte (01/01/15), houve o estorno de todos os juros mensais alocados em 2014, retornando ao saldo inicial de R\$ 53.753.490,00. A partir desse mês (janeiro/15) até setembro/15, em cada último dia do mês, os juros correspondentes a cada mês foram, ao mesmo tempo, alocados e estornados, sempre retornando ao saldo acumulado no valor original da operação. Em 07/10/15, foi registrado o "recebimento parcial emp. Luiz Osvaldo Pastore" de R\$ 6.000.000,00, reduzindo o saldo acumulado para R\$ 47.753.490,00. Novamente, nos últimos dias de outubro e novembro/15, foram alocados e estornados os juros mensais e, por fim, em 18/12/15, foi registrado o 2º pagamento de R\$ 6.000.000,00, reduzindo o saldo acumulado para R\$ 41.753.490,00. Quando do recebimento de R\$ 5.000.000,00 e de R\$ 20.000.000,00 em 28/12/16, o saldo acumulado foi reduzido a R\$ 16.753.490,00, coincidente ao declarado pelo Contribuinte em 27/04/18 e na DIRPF do ano calendário 2016. Ressalte-se, neste ponto, que o próprio cessionário não identifica em nenhum momento ou documento que sua dívida abrange também a correção monetária e os juros supostamente devidos.

Quanto à contabilidade da correção monetária e dos juros, o Impugnante alega que, sendo tributada pelo lucro presumido, a IMCO não computaria suas mutações patrimoniais por competência, mas sim pelo regime de caixa. Assim, somente quando do recebimento efetivo dos juros é que seriam registradas essas receitas. Por meio de consultas aos sistemas da RFB, verifico que de fato a IMCO optou pelo lucro presumido em 2014 e 2015.

Apesar de o Impugnante considerar absurdas as ilações aduzidas pela observância do regime de reconhecimento das receitas, entendo que os lançamentos contábeis poderiam sim refletir a realidade dos fatos, assim como as intenções pretendidas.

No caso do lucro presumido, há a possibilidade de tributação tanto pelo regime de competência quanto pelo regime de caixa. Neste caso, como o regime adotado pela IMCO foi o de caixa, concluo que a escrituração contábil da IMCO não pôde fornecer nenhum indício ou reforçar a alegação de que a empresa cedente tinha a pretensão de cobrar juros de seu cessionário. Observa-se que, não obstante tivesse optado pelo regime de caixa, alocou em 2014 os juros correspondentes a esse ano, porém os estornou no 1º dia de 2015 (após constarem do

balancete de 2014) e, na sequência, mensalmente, alocou e estornou na mesma data os juros que alega seriam cobrados em data indefinida.

Curioso, novamente, observar que as contas "juros s/ Mutuo Luiz Osvaldo Pastore x IMCO" e "recebimento parcial emp. Luiz Osvaldo Pastore" demonstrariam, pelo que sugerem suas nomenclaturas, tratar-se de um mútuo/empréstimo entre o Contribuinte e a IMCO, e não de uma cessão de crédito como constou do contrato ora em análise. Aliás, na DIRPF do Contribuinte, esta dívida para com a IMCO sempre foi descrita como "Vr. Contrato de empréstimo entre o declarante e a empresa INCO Participações Ltda ...".

Retornando ao saldo da dívida de R\$ 16.753.490,00, a IMCO, em sucinta resposta à diligência (fls. 338/339), limitou-se a alegar que contratou o cessionário inadimplente e, em razão da grave crise econômica do país à época do vencimento, acordou-se mutuamente pela prorrogação do prazo de pagamento por período adicional idêntico ao vencimento original da dívida, ao invés de perseguir processo de cobrança.

Ressalte-se, no entanto, que, conforme previsto no item 2.7 do contrato de cessão de crédito, "todos os avisos, comunicações, notificações e correspondências resultantes da execução deste Instrumento deverão ser feitos por escrito, sob protocolo, via postal, com aviso de recebimento ou por correio eletrônico (e-mail), e somente terão validade quando dirigidos e entregues às Partes nos endereços indicados no introito do presente instrumento". Nessas condições, uma importante alteração no contrato como a prorrogação de seu prazo de pagamento deveria ter sido comunicada, necessariamente por escrito, por qualquer uma das formas acima previstas. No entanto, nem o cedente e nem o cessionário apresentaram referida comprovação.

Por outro lado, se prorrogado por mais 24 meses, o novo prazo para pagamento do saldo de R\$ 16.753.490,00 seria 08/09/18. Ressalte-se que a impugnação foi entregue em 16/11/18, isto é, após findo o suposto novo prazo e sem que houvesse a comprovação do pagamento desse saldo. Na impugnação, o Contribuinte defende que já liquidara a maior parte do negócio (R\$37.000.000,00 = 68,9% do total), constatação essa que por si só afastaria a alegada ausência de razoabilidade econômica (item 10.6 do TVF), tanto desta cessão de crédito de R\$ 53.753.490,00, quanto do novo empréstimo de R\$ 28.674.000,00.

Discordando do Contribuinte, por entender tal constatação como uma "avaliação discricionária", entendo não ser razoável ceder um crédito a alguém e, após 4 anos quando já vencido o prazo pactuado por 2 vezes, ainda sendo credor de 31,16% dessa dívida (=R\$ 16.753.490,00), com o agravante de não haver o pagamento de qualquer compensação financeira, ainda ceder a esse mesmo devedor outro crédito de valor equivalente a 171% da dívida não paga (R\$ 28.674.000,00).

Ainda tendo em vista o suposto novo prazo de 08/09/18, consultamos as DIRPFs do Contribuinte. Constatamos que no ano de 2017, a dívida passou de R\$ 16.753.490,00 para R\$ 45.427.490,00, por conta do acréscimo, em 15/03/17, do valor de R\$ 28.674.000,00 (fl. 762), correspondente ao aumento de capital na Pastore Financeira em 28.08.2017 "com créditos contra LICKY S/A (Uruguai) adquiridos de IMCO Participações Ltda" (fl. 760). Esse acréscimo

corresponderia ao novo empréstimo, apontado na autuação, que teria sido concedido ao presidente ainda inadimplente da dívida anterior.

Passando ao ano de 2018, relembro que o novo prazo seria 08/09/18, a DIRPF informa que a dívida de R\$ 45.427.490,00 foi zerada, sendo que essa dívida teria sido cedida pela IMCO à Copper Trading em 2018 e, posteriormente, "quitada pela amortização de 7.239.868 ações da Copper". Ocorre que, mesmo ainda em julgamento esta autuação, nenhum documento foi apresentado com o fito de comprovar que o saldo de R\$ 16.753.490,00 já foi objeto de quitação por meio da declarada amortização de ações da Copper.

Apenas como observação, verifico que nessa DIRPF há um adiantamento para aumento de capital em face da LOP Assessoria de R\$ 33.998.623,55 (crédito), que foi zerado em 2018 por conta de sua devolução por meio de ações da Copper Trading (fl. 775). No entanto, mesmo que o considerássemos uma operação correlata, esse valor seria insuficiente para a quitação total da dívida de R\$ 45.427.490,00. A quitação também teria ocorrido em dezembro/18, isto é, após findo o novo prazo supostamente concedido.

Constato, ainda, que não há indicação ou comprovação de qualquer pagamento a título de correção monetária e juros decorrentes da operação de cessão de crédito, mesmo com a declarada quitação total da dívida.

Ainda sobre a razoabilidade econômica da operação, o Autuante demonstra o relevante comprometimento de 62,46% do ativo da IMCO mediante a transferência indireta de recurso ao Contribuinte sem a cobrança de qualquer vantagem, conforme balanço da empresa, em flagrante desvio de sua finalidade sócio-econômica (item 10.6.4 do TVF - fl. 616).

O Contribuinte, por sua vez, alegando que os ativos das empresas podem não necessariamente corresponder a seu valor justo ou de mercado, e que sua atualização apenas deve ser realizada quando as normas contábeis assim determinarem, defende que havia ativos subavaliados na contabilidade da empresa, tanto que, naquele ano, a sociedade alienara determinado imóvel por valor bem superior ao seu valor contábil, conforme poderia ser notado na Demonstração de Resultados (DRE) já juntado aos autos (fl. 700). Apesar de noticiar a juntada de referida demonstração, esta julgadora não logrou localizá-la nos autos. Caberia ao Impugnante, conforme previsto nos arts. 56 e 57 do Decreto nº 7.574/11, apresentar junto à impugnação todas as provas que pretendesse serem analisadas, identificando precisamente os valores e a operação citada.

Ele defende ainda que o percentual não corresponderia a 62,46%, o que equivaleria ao valor da transferência indireta de recursos de R\$ 55.285.464,48, mas sim de R\$ 16.753.490,00, equivalente a 18,92% do ativo.

Que a cessão do crédito teria apenas substituído um ativo contra a LICKY por outro contra o Impugnante, não havendo comprometimento no ativo da empresa. Que, sendo normal e usual no mercado a cessão de crédito com deságio, por conta da antecipação do valor, a cessão de crédito em foco teria se dado em vantagem à IMCO.

Inicialmente, observo que o valor apontado de R\$ 55.285.464,48 correspondeu ao saldo da dívida do Contribuinte em 31/12/14 apurado pela IMCO (= R\$ 53.753.490,00 + juros em 2014, fls. 554/555). Apesar de os juros terem sido estornados no dia seguinte, referidos valores constaram do balancete de 2014, incrementando a dívida do Contribuinte e também (positivamente) o ativo da empresa. Uma vez que a empresa apurou esse valor como o total a receber, é coerente que esse seja o valor cotejado com o total do ativo da empresa, para se chegar ao percentual do ativo disponibilizado em 2014 a seu presidente.

Trata-se aqui de uma avaliação do cenário em 31/12/14, quando da disponibilização do total dos recursos ao Contribuinte. Sendo 62,46% o percentual apurado, compartilho do entendimento do Autuante de que, de fato, esse percentual representa um elevado comprometimento do ativo da empresa em relação a uma única dívida.

Quanto à questão da substituição de um ativo por outro, entendo ser temerária a afirmação acerca do não comprometimento do ativo total da empresa, por este não se limitar apenas ao valor absoluto do numerário envolvido, mas também à qualidade dos devedores, tratando-se aqui da substituição de um devedor pessoa jurídica por um devedor pessoa física, com as garantias atinentes a cada figura. O real comprometimento somente poderia ser avaliado com o decorrer do prazo acordado, sendo que, neste caso, no momento da lavratura da autuação, isto é, quando já findos o prazo original e o prazo supostamente prorrogado, ainda restava inadimplido o saldo de R\$ 16.753.490,00, além dos previstos acréscimos.

Acerca das garantias, e também dos juros de mora em caso de inadimplemento contratual, o Contribuinte defende que, uma vez observados os requisitos para a validade dos negócios jurídicos, seria prerrogativa do credor exigi-los ou não, citando os arts. 477, 590 e 805 do CC. Mesmo no caso de um mútuo, a sua validade não estaria vinculada à exigência dos juros de mora.

No presente caso, em que tais precauções seriam facultadas ao credor e este não as estipulou, corroboro do entendimento do Autuante de que tal ausência apenas reforçou o caráter de um repasse unilateral a seu administrador do valor correspondente ao saldo não adimplido, ao final apontado como um rendimento tributável. O princípio da entidade foi desrespeitado quando a empresa transferiu recursos expressivos de seu patrimônio a seu presidente, sem garantias e sem a contabilização de acréscimos (fl. 611) e, por fim, sem a devolução de 31,1% desse valor.

Quanto às operações entre pessoas ligadas, concordo que esta característica por si só não levaria à nulidade ou à desconsideração de seus efeitos. Não obstante, o relacionamento existente entre o Contribuinte e as 2 empresas em foco (participação no capital e ingerência) de fato forneceu ao Impugnante "a condição de responsável pelo suposto mútuo que concedeu a si mesmo".

Também é patente que as operações de mútuo e de cessão de crédito são distintas e baseadas em dispositivos legais distintos, os quais foram muito bem expostos na peça impugnatória (fls. 650/653). Não obstante, cabe justamente ao Fisco analisar, individual e

conjuntamente, cada operação declarada, para identificar possíveis usos indevidos desses instrumentos visando a não tributação de valores.

Neste ponto, a simultaneidade dos 2 contratos (de mútuo e de cessão de crédito), haja vista que ambos foram firmados em 08/09/14, envolvendo 2 empresas nas quais o Contribuinte tem comprovada participação, com tratamento comprovadamente paternal do credor em relação ao devedor, denota que a triangulação verificada visou disponibilizar diretamente recursos da IMCO ao Contribuinte, caracterizada: 1) pela operação de mútuo apontada pelo Autuante (tributada pelo IOF) e 2) pelo rendimento pago pela pessoa jurídica (tributada pelo IRPF e objeto deste processo administrativo).

Acerca dos indícios, aproveitando excertos das decisões administrativas reproduzidas na impugnação, entendo que, ao contrário do que defende o Contribuinte, aqueles apontados até então são "veementes, graves, precisos e convergentes, que examinados em conjunto levem ao convencimento do julgador" no sentido de que houve a disponibilização indireta de recursos que pode ser caracterizada como uma operação de mútuo, não estando a autuação "calcada em bases frágeis, duvidosas e incomprovadas", e que "o Fisco tem o ônus de demonstrar que o contribuinte foi o efetivo beneficiário dos rendimentos, não bastando para tanto meros indícios e presunções", sendo comprovado que ao final o Contribuinte detinha capital social decorrente dos valores da operação, sem, no entanto, ter quitado parte dessa dívida.

O Impugnante defende haver um erro na indicação do fato gerador em 30/09/14, uma vez que o TVF indicaria que apenas ao final de 2016 restaria configurado o saldo credor, isto é, após o vencimento da dívida. Destaque-se que a disponibilidade do valor considerado omitido, englobado no valor total do mútuo, ocorreu quando da assinatura em setembro/14 do contrato de cessão de crédito (derivada da assinatura do contrato de mútuo na mesma data) e quando da transferência do valor mutuado em setembro/14. Assim, correta a indicação do mês de setembro/14 como fato gerador da infração.

Quanto à imputação legal, o Impugnante defende que o Autuante foi omissivo ao não se referir à distribuição disfarçada de lucros, suscitando os art. 464 e 467 do RIR/99 (fl. 668). No entanto, no próprio texto de sua defesa, ele dispõe que "houve, ademais incongruência na própria requalificação jurídica dos fatos praticados pelo Impugnante e as sociedades envolvidas, que, ao mesmo tempo, qualificam-se como mútuo e transferência indireta de rendimentos (isto é, distribuição disfarçada de lucros - DDL, o que não foi imputado na qualificação legal da autuação, e nem poderia, pois este instituto somente é aplicável às empresas submetidas ao Lucro Real)"(item h - fl. 647).

Como acima esclarecido pelo Impugnante, devidamente o Autuante não fez referência à DDL e apontou (fl. 619) os arts. 43, 44, 45 do CTN e os arts. 37 e 38 do RIR/99 (reproduzidos no auto de infração) para embasar seu lançamento.

É defendido ainda que, no caso da suposta ocorrência do mútuo entre a IMCO e o Contribuinte, desconsiderando-se os 2 contratos firmados, somente seria tributável a importância

com que fosse beneficiado o devedor, nos casos de perdão ou cancelamento de dívida quando da contraprestação de serviços, conforme o art. 55, I.

Ocorre que, no presente caso, o Autuante desconsiderou as operações de mútuo e de cessão de crédito, e considerou a existência dos valores (excludentes) de: 1) um mútuo entre a IMCO e o Contribuinte no valor de R\$ 37.000.000,00 (tributada pelo IOF) e 2) um rendimento tributável pago por pessoa jurídica do saldo restante de R\$ 16.753.490,00, ambos em 2014. Não se tratou, assim, de um mútuo de R\$ 53.753.490,00 em 2014 e de um sequencial perdão de dívida de R\$ 16.753.490,00, concedido em 2016 (vencimento original) ou em 2018 (suposta prorrogação).

Exatamente por segregar esses 2 valores é que o Autuante indicou que "esses recursos, oriundos da IMCO, devem, portanto, ser tomados ou como um mútuo de natureza financeira entre esta e o fiscalizado e/ou pagamento de rendimentos indiretos desta com o fiscalizado". O uso das preposições "e/ou", ao contrário da incerteza que o Autuante teria demonstrado, apenas indica que o recurso transferido (total) deve ser tomado parte como um mútuo (R\$ 37.000.000,00) ou (alternativo) parte como um rendimento indireto (R\$ 16.753.490,00); ou que o recurso (total) transferido deve ser tomado como a soma de um mútuo e (aditivo) um rendimento indireto.

Por fim, é de se esclarecer que mesmo a alegada boa fé do Contribuinte não seria suficiente para eximir sua responsabilidade em relação ao feito, conforme disposto no art. 136 do CTN.

De todo o exposto, após a análise dos documentos, valores, fatos e relacionamentos, concordo com o entendimento do Autuante e concluo pela manutenção integral da omissão de rendimentos.

Por fim, quanto à multa de ofício, foi aplicado o art. 44, I e §1º, da Lei nº 9.430/96 (150%).

Na impugnação, defende-se que o Autuante não indicou as práticas supostamente realizadas pelo Contribuinte que se enquadrassem nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/94, apenas indicando que, "em decorrência das práticas acima expostas, o presente lançamento do crédito tributário será efetuado com multa qualificada de 150%" .

Defende que, ausentes os motivos que levaram à prática do ato administrativo, este seria eivado de nulidade (fl. 671).

Entendo que, apesar de o Autuante não ter reproduzido (duplicado) neste tópico toda a argumentação exposta no TVF, uma vez que bastante extenso (22 folhas), é possível identificar claramente as práticas que se enquadraram nos citados arts. 71 a 73. Assim, passemos a reproduzir apenas os títulos (ou partes) dos itens do TVF caracterizadores da infração:

"8.1 - Caracterização de mútuo tácito de natureza financeira entre o Fiscalizado e a IMCO sob o disfarce de cessão de crédito;

8.1.1 - O patrimônio do Fiscalizado aumenta na mesma data da suposta cessão de crédito;

8.1.2 - Das transferências financeiras de IMCO para a LICKY; 8.1.2 - Da posse da totalidade do controle acionário de LICKY pela Pastore Financial;

8.1.3 - Os ativos de Financial Pastore incorporam o patrimônio do Fiscalizado com recursos emprestados por IMCO;

8.1.4 - A devolução parcial dos recursos financeiros mutuados.

10 - Da caracterização de transferência indireta de rendimentos tributáveis sob a forma de mútuo, referente ao valor não devolvido pelo Fiscalizado à IMCO;

10.1 - A empresa credora é omissa na cobrança do valor retido pelo Fiscalizado;

10.2 - O princípio da entidade (violado);

10.3 - O mutuário é controlador e gestor da empresa mutuante;

10.4 - O contrato de mútuo entre IMCO e LICKY é nulo;

10.4.1 - O Contrato não tem assinatura válida do representante da mutuária;

10.4.1 - Ausência de registro público;

10.5 - Instrumento de cessão de crédito entre IMCO e o Fiscalizado é nulo;

10.5.1 - A prática de cessão de direitos ou a concessão de mútuo não está previsto nos objetivos sociais da empresa;

10.5.2 - O instrumento de cessão de crédito não é fundamentado em deliberação e aprovação pela unanimidade dos sócios;

10.5.3 - Indício de instrumento simulado - falta de assinatura da parte qualificada;

10.5.4 - Ausência de registro público;

10.6 - Da ausência de condições de razoabilidade econômica;

10.6.1 - A empresa credora é omissa quanto à contabilização e cobrança da correção monetária prevista no suposto contrato de mútuo;

10.6.2 - A empresa credora é omissa quanto à contabilização e cobrança dos juros;

10.6.3 - A empresa credora concedeu novo empréstimo ao seu presidente remisso;

10.6.4 - A empresa credora compromete grande parte de seu ativo com operação financeira desvantajosa."

Observa-se que a mera reprodução dos títulos acima já se mostra extensa, neles sendo possível identificar as operações e os contratos considerados simulados e nulos, ocorrências essas que se enquadram no art. 72 (fraude).

Nesse sentido, como alega o Impugnante, a qualificação da multa exigiria: 1) o uso de instrumento fraudulento para evitar a tributação e 2) o não recolhimento do tributo devido, que corresponderiam exatamente: 1) aos contratos de mútuo e cessão de crédito considerados nulos pelo Autuante e 2) ao lançamento tributário ora combatido visando a cobrança do imposto não recolhido.

O Impugnante defende que a multa qualificada não se aplicaria aos casos em que o sujeito passivo teria agido de acordo com suas convicções e deixado seu procedimento às claras, apontando para o permitido planejamento tributário tratado nas decisões administrativas que reproduziu.

Discordo no entanto de seu entendimento, pois, a despeito de defender que as operações tenham se dado às claras, entendo estar aqui presente a intenção dolosa de seu agente, a vontade de querer o resultado ou assumir o risco de produzi-lo. É elemento subjetivo. As operações e os contratos envolvendo as empresas das quais participa, em diferentes países, remetendo recursos de uma a outra, em períodos diversos, sob o manto de operações diversas, caracterizam o propósito de impedir ou, no mínimo, retardar o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador, materializando a hipótese prevista no art. 71 (sonegação).

Considerações sobre a graduação da penalidade (redução a 75%) não se encontram sob a discricionariedade da Autoridade Administrativa, uma vez que definida objetivamente pela lei, não dando margem a conjecturas atinentes à ocorrência do efeito confiscatório ou outra motivação. Nesse sentido, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa (art. 142, § único, do CTN), como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela via competente, o Poder Judiciário.

Ainda, quanto ao alegado caráter confiscatório da multa, ressalte-se que a vedação estabelecida no art. 150, IV, da CF, a seguir reproduzido, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou. Além disso, é de se ressaltar que, à multa de ofício que é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no referido dispositivo legal.

Desse modo, correta a aplicação da multa de ofício no percentual de 150% sobre os valores do imposto não recolhido.

Em face de todo o exposto, VOTO no sentido de considerar IMPROCEDENTE a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário exigido.

Em sede de Recurso Voluntário, repisa o contribuinte nas alegações ventiladas em sede de impugnação, e segue sustentando que a deve ser reconhecida a nulidade o auto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Preliminar - Nulidade

No presente processo houve o atendimento integral a todos requisitos específicos da notificação fiscal - houve o regular lançamento, procedimento administrativo por meio do qual o órgão que administra o tributo qualificou o sujeito passivo, consignou o valor do crédito tributário devido, o prazo para recolhimento ou apresentação de impugnação ao lançamento, bem como a disposição legal infringida, constando a indicação do cargo e o número de matrícula do chefe do órgão expedidor.

Verifica-se, pois, que a nulidade do lançamento somente poderia ser declarada no caso de não constar, ou constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito à defesa. Fato esse que não ocorreu em nenhuma hipótese no processo em análise.

A descrição dos fatos é um dos requisitos essenciais à formalização da exigência tributária, mediante o procedimento de lançamento. Por meio da descrição, revelam-se os motivos que levaram ao lançamento, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados e/ou produzidos e a conclusão a que chegou a autoridade fiscal. Seu objetivo é, primeiramente, oportunizar ao sujeito passivo o exercício do seu direito constitucional de ampla defesa e do contraditório, dando-lhe pleno conhecimento do desenrolar dos fatos e, após, convencer o julgador da plausibilidade legal da notificação, demonstrando a relação entre a matéria consubstanciada no processo administrativo fiscal com a hipótese descrita na norma jurídica.

É necessário, portanto, que o auditor-fiscal relate com clareza os fatos ocorridos, as provas e evidencie a relação lógica entre estes elementos de convicção e a conclusão advinda deles. Não é necessário que a descrição seja extensa, bastando que se articule de modo preciso os elementos de fato e de direito que levaram o auditor ao convencimento de que a infração deve ser imputada ao contribuinte. TUDO isto foi devidamente atendido pelas autoridades fiscais.

Assim, resta claro que não houve qualquer arbitrariedade ou atitude sorrateira por parte da autoridade fiscal. Pelo contrário. O procedimento fiscal sempre primou pela transparência e oportunidade de colaboração do contribuinte.

Ademais, não houve também qualquer ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV da CF/88). Ao contrário, o recorrente teve resguardado o seu direito à reação contra atos que lhe foram supostamente desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerceu o direito à ampla defesa, cujo conceito abrange o princípio do contraditório.

A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio.

Desta forma, quando a Administração Pública antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa dá à parte contrária a oportunidade de impugná-la da forma mais ampla que entender, o que aconteceu no processo em epígrafe, não está infringindo, nem de longe, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Resta muito claro, pois, que o contribuinte teve todos os seus direitos de defesa devidamente reservados e garantidos, o processo fiscal cumpriu todas as suas etapas, a notificação fiscal está completa e clara, e o contribuinte teve acesso a tudo. Assim, não merece acolhimento esta preliminar levantada.

Omissão de rendimentos – recebidos de Pessoa Jurídica

Após detida análise dos autos e dos argumentos do Recorrente, entendo que o cerne da questão reside no fato de considerar ou não o valor que foi concedido ao contribuinte (intitulado como cessão de crédito mas essencialmente com características de mutuo financeiro) e que não foi devolvido pelo mesmo deve ou não ser considerado como omissão de rendimentos.

O princípio geral da boa-fé obriga as partes a agirem com probidade, cuidado, lealdade, cooperação, etc; e o Código de Processo Civil vigente expressamente determina que aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé (art. 5º), estando igualmente expresso que todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva (art. 6º).

Ocorre que o desconhecimento de obrigações impostas por lei não pode ser justificativa válida para eximir o contribuinte das penalidades relativas ao seu descumprimento. Verifica-se que ocorreu equívoco no preenchimento, resultando em omissão de rendimentos. Apesar da ausência de intenção em lesar o Fisco, é princípio no Direito que "ninguém pode se beneficiar da própria torpeza", vale dizer nenhuma pessoa pode fazer algo incorreto e/ou em desacordo com as normas legais e depois alegar tal conduta em proveito próprio.

A partir do exame das normas constitucionais e infraconstitucionais, bem como CPC, verifica-se que todos os sujeitos da relação processual devem cooperar entre si em prol de um julgamento justo e célere, o que permite convir que a cooperação processual é um princípio jurídico que norteia e define um modelo de processo civil, o processo civil cooperativo, em oposição ao processo civil antigo, acentuadamente litigioso e averso a iniciativas de cooperação processual.

Em diversas situações, a cooperação será um dever, com previsão de sanções contra a parte recalcitrante. Ou seja, o princípio da cooperação foi positivado no ordenamento jurídico como um dever processual de todas as partes, sendo certo que com o passar do tempo os estudiosos e a jurisprudência colaborarão para a melhor definição do princípio e/ou dever de cooperação processual.

Pois bem. Sabe-se que é muito comum operações de empréstimo entre sócios, pessoas físicas e jurídicas, para a sociedade. Contudo, é necessário tomar alguns cuidados. É imprescindível que as partes elaborem um contrato que contenha as seguintes informações: o valor do mútuo, a qualificação das partes, o prazo de devolução, dentre outras cláusulas, tais como, os juros que serão pagos.

A remuneração do contrato de mútuo (encargos) deve ser estipulada considerando o valor praticado no mercado. Se os juros cobrados estão sendo exigidos no patamar de 1% ao mês (por exemplo), não é recomendável que se contrate uma remuneração maior.

No caso de empréstimo feito à empresa por sócios, administradores ou acionista controlador, ou de pessoa a eles ligada, é natural que se exija seja comprovada, além da efetiva entrega dos recursos à empresa, a origem do numerário. Nada disso foi comprovado nos autos. Após análise de toda a documentação apresentada, entendo que de fato restou caracterizado o mútuo tácito de natureza financeira entre o Fiscalizado e a IMCO sob o disfarce de cessão de crédito.

O saldo devedor não devolvido até a data da autuação não deve ser considerado mútuo, mas sim um provento que deu causa a um aumento patrimonial do Recorrente, configurando a ocorrência do fato gerador do IR, a teor do art.43 do CTN e dos arts. 37 e 38 do RIR/99, sendo assim flagrante a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, em setembro/14, no valor de R\$ 16.753.490,00 (fl. 623).

Neste diapasão, merece trazer à baila o princípio pela busca da verdade material. Sabemos que o processo administrativo sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Tal princípio decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais próxima da realidade dos fatos.

De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados. Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, oitiva das testemunhas, análise de perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos.

Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma sentença justa.

A verdade material é fundamentada no interesse público, logo, precisa respeitar a harmonia dos demais princípios do direito positivo. É possível, também, a busca e análise da verdade material, para melhorar a decisão sancionatória em fase revisional, mesmo porque no Direito Administrativo não podemos falar em coisa julgada material administrativa.

A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intrinsecamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte no Brasil, sempre observando os termos especificados pela lei tributária.

A jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual muito diferente do Poder Judiciário, portanto, quando nos depararmos com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade. No que se refere às provas, é necessário que sejam perquiridas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir o um julgamento justo, desprovido de parcialidades.

Soma-se ao mencionado princípio também o festejado princípio constitucional da celeridade processual, positivado no ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, o qual determina que os processos devem desenvolver-se em tempo razoável, de modo a garantir a utilidade do resultado alcançado ao final da demanda.

Ratifico, ademais, a necessidade de fundamento pela autoridade fiscal, dos fatos e do direito que consubstancia o lançamento. Tal obrigação, a motivação na edição dos atos administrativos, encontra-se tanto em dispositivos de lei, como na Lei nº 9.784, de 1999, como talvez de maneira mais importante em disposições gerais em respeito ao Estado Democrático de Direito e aos princípios da moralidade, transparência, contraditório e controle jurisdicional.

Mérito - SELIC - Juros e multa aplicada

No que se refere a aplicação da multa e Selic, vale frisar logo de início que aos tributos federais, a partir de 1º de janeiro de 1996, a taxa SELIC passou a ser o índice de juros e correção monetária a ser aplicado desde o pagamento indevido, por força do art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95.

Vale dizer, para os tributos federais deve ser aplicada a taxa Selic (instituída pela Lei nº 9.250/95) e não mais o regramento previsto no Código Tributário Nacional, haja vista que ele próprio abre espaço para que cada ente da federação legisle de forma distinta quanto aos seus tributos.

O termo inicial da fluência tanto da correção monetária quanto dos juros de mora, nos tributos federais, após 1º de janeiro de 1996, será a data do recolhimento indevido.

A Súmula CARF de número 4 não traz nenhum ponto de dúvida em relação à sua aplicação. Vejamos:

Súmula nº 4 - CARF: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos nos períodos de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

No que tange à multa, em que pese a multa não seja tributo, mas sim penalidade que tem por fim coibir o cometimento de infrações, ainda que, hipoteticamente, fosse aplicável a questão de confisco, não compete a esta instância administrativa sopesar a exigência tributária: se é ou não demasiada. Essa tarefa assiste ao Legislador e ao Poder Judiciário.

No âmbito do Poder Executivo, deve a autoridade fiscalizadora apenas cumprir a determinação legal, de forma vinculada e obrigatória, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas.

Apenas a título de ratificação, o STJ já se manifestou diversas vezes no sentido de que é legal o arbitramento realizado pelo Fisco, quando o contribuinte não apresenta documentos hábeis a afastar a infração. A multa de ofício de 75% não se confunde com a multa de mora. Esta decorre do não pagamento no prazo do tributo. A multa de ofício é aplicada quando, em decorrência de fiscalização, é lavrado auto de infração, apurado o quantum devido e efetuado o lançamento de ofício. Inteligência do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Ademais, conforme determinado no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, de 27/12/96, nos lançamentos de ofício serão aplicadas as multas de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, quando das ocorrências de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, no que tange à multa de 75%, em face do lançamento de ofício, a respectiva penalidade não pode ser reduzida nem dispensada, pois foi expressamente determinada pela legislação de regência.

Quanto à qualificação, ratifico o entendimento da DRJ no sentido de que é possível identificar as operações e os contratos considerados simulados e nulos, ocorrências essas que se enquadram no art. 72 (fraude).

Neste ponto da qualificação da multa, entendo que é fulcral fazer uma reflexão acerca do planejamento tributário dito “abusivo”. Além do abuso de direito, figuras como o abuso de formas e a fraude à lei também são geralmente invocadas pela doutrina para contestar

planejamentos tributários, mas diferem entre si. O abuso de formas compreende a ação que descaracteriza a forma do negócio jurídico.

A figura, que tem origem no ordenamento alemão, está prevista expressamente na ordenação tributária alemã como critério para desconconsideração de atos do contribuinte.

Segundo Schoueri, o abuso de formas implica a adoção de uma estrutura irrazoável do negócio jurídico tal qual previsto pelo direito privado. O autor explica que, quando o legislador prevesse a hipótese tributária sobre um negócio jurídico, cuja forma é prevista pelo direito privado, e essa forma fosse utilizada de forma irrazoável ou não usual pelo contribuinte, a forma do negócio jurídico seria abusada, e o negócio jurídico poderia ser desconconsiderado para fins tributários pela aplicação do abuso de formas.

Para Ávila, o abuso de forma significa desnaturar elementos essenciais do negócio jurídico, ou seja, há uma modificação de um requisito que lhe é essencial. Por fim, Luciano Amaro refere que o abuso de formas seria “a utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma ‘normal’, teria um tratamento tributário mais oneroso”.

Com relação à fraude à lei, para Atienza e Manero, enquanto o abuso de direito pressupõe uma regra que confere um direito subjetivo, a fraude à lei pressupõe uma regra que confere um poder normativo. É dizer: na fraude à lei utiliza-se uma regra que atribui a autonomia privada de criar uma alteração normativa para evitar a aplicação de uma regra imperativa. Nessa linha, Douglas Yamashita refere que, se no abuso de direito se utilizam irregularmente direitos subjetivos, na fraude à lei, se utiliza irregularmente a autonomia privada.

Do exposto, ainda que possuam estruturas e sistemática de aplicação similares, as figuras do abuso de direito, da fraude à lei e do abuso de forma são diferentes. O abuso de direito implica a violação do fundamento de uma regra; o abuso de forma, a desnaturação da estrutura do negócio jurídico; e a fraude à lei, a violação indireta de uma outra regra, pois o agente se utiliza de uma regra para contornar outra regra imperativa do sistema.

A despeito de defender que as operações tenham se dado às claras, concordo que evidencia-se a intenção dolosa de seu agente, a vontade de querer o resultado ou assumir o risco de produzi-lo. É elemento subjetivo.

As operações e os contratos envolvendo as empresas das quais participa, em diferentes países, remetendo recursos de uma a outra, em períodos diversos, sob o manto de operações diversas, caracterizam o propósito de impedir ou, no mínimo, retardar o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador, materializando a hipótese prevista no art. 71 (sonegação).

Considerações sobre a graduação da penalidade (redução a 75%) não se encontram sob a discricionariedade da Autoridade Administrativa, uma vez que definida objetivamente pela lei, não dando margem a conjecturas atinentes à ocorrência do efeito confiscatório ou outra motivação. Nesse sentido, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa (art. 142, §

único, do CTN), como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela via competente, o Poder Judiciário.

Por tudo o quanto exposto, de forma detalhada e minuciosa, tanto pelo agente Autuante, como no relatório e voto da DRJ, entendo que deve ser rejeitada a preliminar e no mérito ser negado provimento ao Recurso Voluntário nos moldes acima expostos.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar levantada e no mérito NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal