



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10437.722006/2017-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.696 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2021
Recorrente LUIZ CLAUDIO FERREIRA LEÃO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

PROCEDIMENTO FISCAL. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ELEITO. DESIGNAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO POR DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL SITUADA EM OUTRA LOCALIDADE. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VÍCIO DE COMPETÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

De acordo com os atos normativos vigentes à época dos fatos, o delegado da Receita Federal do Brasil estava autorizado a designar procedimento fiscal em jurisdição de outra unidade, subordinada à mesma Região Fiscal, onde se localizava o domicílio tributário do autuado.

PROCEDIMENTO FISCAL. EXECUÇÃO POR EQUIPE DE OUTRA JURISDIÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade sem prova do prejuízo à parte. Mesmo que conduzido o procedimento fiscal à distância pela equipe responsável, permaneceu inalterado o domicílio tributário do contribuinte, a quem foi dada oportunidade de apresentar à fiscalização todos os documentos, informações e esclarecimentos para elidir o lançamento de ofício sem a necessidade de deslocar-se para localidade diversa.

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE IMPOSTO DE RENDA. AUTO DE INFRAÇÃO.

O auto de infração é instrumento adequado para fins de constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício do imposto de renda, acrescido de multa e juros de mora.

NULIDADE. ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

É fora de contexto a pretensão de nulidade do acórdão de primeira instância, por cerceamento do direito de defesa, quando a decisão de piso confronta as questões principais deduzidas pelo contribuinte e indica com transparência as razões que formaram o convencimento do julgador, cuja fundamentação, em linguagem direta, é capaz de justificar racionalmente a deliberação pela improcedência da impugnação.

GANHO DE CAPITAL. LUCROS INEXISTENTES. MAJORAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. IMPOSSIBILIDADE.

O aumento do capital social com origem em integralização de lucros inexistentes é ineficaz para justificar a majoração do custo de aquisição de participações societárias alienadas.

GANHO DE CAPITAL. CAPITALIZAÇÃO DE DÍVIDAS. CONTRATO DE MÚTUO. MAJORAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. INVIABILIDADE.

O incremento do capital social a partir da capitalização de dívidas sem comprovação da sua materialidade, com suporte em mútuo fictício, é imprestável para documentar a majoração do custo de aquisição das participações societárias alienadas.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MÚTUO ENTRE PESSOA JURÍDICA E SÓCIOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DO NEGÓCIO JURÍDICO.

A alegação de que as transferências de recursos financeiros da pessoa jurídica para o sócio são decorrentes de contrato de mútuo deve estar respaldada em documentação hábil e idônea para comprovar a efetividade do negócio jurídico entre as partes. No caso concreto, o conjunto probatório dos autos leva à conclusão que o instrumento apresentado à fiscalização não representa a intenção real das partes, tendo sido engendrado, unicamente, para dissimular a natureza dos rendimentos pagos à pessoa física, como se oriundos de operação de empréstimo ao sócio.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. MAJORAÇÃO ARTIFICIAL DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. CABIMENTO.

Mantém-se a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150% sobre o imposto lançado, quando caracterizado o intuito doloso de modificar as características do fato gerador da obrigação tributária, de modo a reduzir a incidência do imposto de renda na apuração de resultado positivo do ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias, através das seguintes condutas: (i) aumento de capital com integralização de lucros inexistentes; e (ii) capitalização de dívidas sem comprovação da sua materialidade, fundada em contrato de mútuo que não expressa a intenção real das partes.

MULTA DE OFÍCIO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. CABIMENTO.

Cabe manter a qualificação da multa de ofício, no importe de 150% sobre o imposto lançado, quando caracterizado o intuito doloso de retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária por parte da autoridade fazendária, mediante o recebimento de valores expressivos da pessoa jurídica da qual é sócio com utilização do artifício de simular a existência de mútuo entre as partes.

LEI TRIBUTÁRIA. MULTA. VEDAÇÃO AO CONFISCO.
INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei que fixa o percentual para a multa quando do lançamento de ofício.

(Súmula CARF nº 2)

JUROS DE MORA. FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO NA DATA
DE VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. INADIMPLÊNCIA.

Independente do motivo determinante da falta, os juros de mora são devidos sobre o crédito tributário não pago na data do vencimento, salvo quando existir depósito no montante integral.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Julgamento iniciado na reunião de março de 2020, quando o relator Dr. Cleberson Alex Friess proferiu seu voto para negar provimento ao recurso voluntário. Na ocasião, acompanharam o voto do relator os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Matheus Soares Leite. Neste ponto houve o pedido de vista pelo conselheiro Rodrigo Lopes Araújo. Julgamento realizado nesta reunião, sem a presença do relator, pois não é mais conselheiro do CARF. Participou do julgamento deste processo o conselheiro Wilderson Botto. Designado como redator ad hoc o conselheiro Rodrigo Lopes Araújo.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo – Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e Wilderson Botto.

Relatório

Com fundamento no art. 58, § 13 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, fui designado para redigir o presente Acórdão, em face da extinção do mandato do I. Conselheiro Relator Cleberson Alex Friess, ocorrida após o início do julgamento na reunião do mês de Março/2020, sem a conclusão do mesmo em razão de pedido de vista.

Em março de 2020, quando teve início o julgamento do presente processo, o Conselheiro Relator fez a leitura do relatório e apresentou seu voto para negar provimento ao recurso voluntário. Dessa forma, adoto o relatório e voto elaborados e lidos pelo I. Conselheiro Relator na primeira sessão em que o recurso foi colocado em votação.

Passo, assim, à transcrição do relatório do Conselheiro Cleberson Alex Friess:

“Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO), por meio do Acórdão nº 12-104.144, de 11/12/2008, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo a exigência do crédito tributário (fls. 6.849/6.866):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES.

As nulidades, no âmbito do processo administrativo fiscal, restringem-se às hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, a saber: atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e despachos e decisões lavrados por pessoas incompetentes, ou com preterição do direito de defesa.

LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

A competência da titular da DRPF SP para determinar a realização de procedimentos fiscais em contribuintes jurisdicionados por delegacias de outras unidades integrantes da 8ª Região Fiscal da Receita Federal do Brasil, em conformidade com o § 4º do ART. 7º da Portaria RFB nº 1687, de 17 de setembro de 2014, tem escudo na Portaria SRRF 8ª RF Nº 3, de 14 de janeiro de 2016.

LANÇAMENTO. INSTRUMENTO.

O auto de infração é o instrumento adequado para fins de constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício.

ALTERAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL. REGISTRO.

O registro do instrumento de alteração contratual na Junta Comercial não confere fé pública ao seu conteúdo.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CAPITALIZAÇÃO DE LUCROS.

A capitalização de lucros acumulados inexistentes, não obstante tenha constado de instrumento de alteração contratual, não tem aptidão para autorizar a majoração do custo de aquisição da participação societária.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CONTRATO DE MÚTUO.

O aumento do capital da participação societária alienada, fundado em contrato de mútuo fictício, não é apto a autorizar incremento inexistente no custo de aquisição.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

Justifica-se a infração de omissão de rendimentos fundada em conjunto de indícios que permitem aferir, estreme de dúvidas, o repasse de recursos financeiros da pessoa jurídica à pessoa física, com aparência de contrato de mútuo, destinado, exclusivamente, a dissimular os rendimentos pagos ao sujeito passivo.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Evidenciado o dolo do sujeito passivo em omitir o fato gerador da obrigação tributária, impõe-se a exigência da multa de ofício qualificada, não cabendo às instâncias administrativas de julgamento negar a aplicação da legislação tributária plenamente válida, sob arguição de vício de constitucionalidade.

JUROS DE MORA. TERMO DE INÍCIO.

O termo para início da incidência dos juros moratórios, e demais acréscimos, nasce com o inadimplemento da obrigação tributária, nos termos do art. 161 do CTN, e não se suspende com a interposição de impugnação ao lançamento.

Impugnação Improcedente

Extrai-se do Relatório Fiscal que foi lavrado auto de infração referente ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), acrescido de juros e multa de ofício qualificada, relativamente ao ano-calendário de 2012, decorrente da constatação pela fiscalização tributária das seguintes infrações (fls. 6.588/6.622 e 6.623/6.631):

(i) ganho de capital na alienação de participações societárias; e

(ii) omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas.

Para melhor compreensão dos fatos, a autoridade fiscal resumiu as infrações tributárias nos seguintes termos (fls. 6.600):

(...)

Da análise da documentação disponibilizada à fiscalização, chegamos as conclusões abaixo, as quais passaremos a justificar em seguida:

a) O fiscalizado procedeu ao aumento de capital da empresa LCF Participações S/A de forma fictícia e fraudulenta, de R\$ 37.008.531,00 para R\$ 157.137.000,00, às vésperas da sua alienação ocorrida em

05/10/2012, com vistas a eximir-se do pagamento integral do imposto incidente sobre ganho de capital conforme Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração do IRPF exercício 2013.

b) O fiscalizado foi beneficiário de rendimentos tributáveis procedentes da empresa LCF Participações S/A no montante de R\$ 32.754.853,59, por meio de transferências bancárias, às quais pretendeu por meio de documento assinado (Contrato de Mútuo) forjar a aparência de transferências a título de mútuos, mas que de fato eram rendimentos tributáveis.

(...)

Cientificado da autuação em 15/12/2007, o contribuinte impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 6.632/6.644, 6.652/6.706 e 6.714/6.771).

Antes do julgamento em primeira instância o feito foi convertido em diligência para a fiscalização confirmar a existência de lucros passíveis de capitalização pela pessoa jurídica LCF Participações S/A, no importe de R\$ 21.621.285,85, que integrou o custo de aquisição das participações societárias na alienação para a G5 Star Fundo de Investimento em Participações, no dia 05/10/2012 (fls. 6.782/6.783).

A diligência foi cumprida, tendo concluído a autoridade fiscal que não havia lucros disponíveis passíveis de capitalização, mas sim ocorreu um aumento de capital por intermédio do artifício de contabilização de prejuízo equivalente a R\$ 21.621.285,85 (fls. 6.824/6.838). Foi dada ciência do resultado da diligência fiscal, com oportunidade de contraditório, porém não consta a manifestação do contribuinte (fls. 6.841/6.848).

Intimado por via postal em 18/12/2018 da decisão do colegiado de primeira instância, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 16/01/2019, conforme termo de solicitação de juntada, no qual repisa os argumentos de fato e de direito da sua impugnação, a seguir resumidos (fls. 6.867/6.869 e 6.872/6.982):

(i) o procedimento fiscal é nulo, uma vez que realizado por equipe fiscal de localidade distinta do domicílio fiscal do contribuinte, o que significou, na prática, a alteração do seu domicílio tributário da cidade de Ribeirão Preto (SP) para a capital do estado do São Paulo, causando-lhe prejuízo à sua defesa;

(ii) a delegada da Receita Federal na cidade de São Paulo jamais poderia designar equipe de auditoria para realizar procedimento de fiscalização no contribuinte, domiciliado na cidade de Ribeirão Preto (SP);

(iii) a fiscalização utilizou de instrumento inadequado para a constituição do crédito tributário, que deve ser feito por intermédio de notificação de lançamento, e não mediante auto de infração;

(iv) a decisão de primeira instância não restou suficientemente motivada, faltando-lhe requisito indispensável à validade do ato administrativo;

(v) o aumento do capital social da pessoa jurídica LCF Participações S/A tem origem em capitalização de dívidas e lucros acumulados para o montante de R\$ 130.639.743,12, que foi resultado de planejamento tributário lícito, com regular transformação societária;

(vi) os contratos de mútuos firmados entre o recorrente, as empresas Leão e Leão Rental Participações Ltda e LCF Participações Ltda são válidos e comprovados nos autos, inclusive com supedâneo nos registros da escrituração contábil das pessoas jurídicas;

(vii) os valores recebidos da empresa LCF Participações S/A, no importe de R\$ 32.754.853,59, são oriundos do pagamento parcelado do contrato de mútuo firmado entre o recorrente e a pessoa jurídica;

(viii) não há prova do dolo, fraude ou simulação na conduta do recorrente, apta a justificar a aplicação da multa qualificada no importe de 150%;

(ix) na hipótese de manutenção do lançamento, o percentual da multa deverá ser reduzido a 20%, em atenção à firme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF); e

(x) a cobrança de juros moratórios pressupõe a exigibilidade do crédito tributário, que ocorre somente a partir do trigésimo dia contado da decisão definitiva desfavorável ao contribuinte.

É o relatório.”

Voto

Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo, Redator *ad hoc*.

O Conselheiro Relator Cleberson Alex Friess proferiu seu voto na sessão de março de 2020, o qual transcrevo na íntegra, em sua redação original:

“Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Nulidades

Desde a impugnação, o contribuinte se insurge contra o procedimento fiscal e o auto de infração, postulando a nulidade do lançamento.

Em síntese, o recorrente argui como questões preliminares, (i) vício de competência, na designação da equipe responsável pela execução do procedimento fiscal; (ii) invalidade do lançamento, pois conduzido e formalizado em localidade distinta do domicílio tributário do contribuinte; e (iii) vício formal, na constituição do crédito tributário através de auto de infração, e não notificação fiscal.

Pois bem. O acórdão de primeira instância refutou todas as nulidades, não tendo o recorrente apresentado novas razões de defesa.

A instauração do procedimento fiscal e suas alterações tem origem em determinação do titular da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Pessoas Físicas em São Paulo, unidade subordinada ao Superintendente da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal (fls. 02). Possui esta última atribuições regimentais sobre todo o estado de São Paulo, o que incluiu, naturalmente, a cidade de Ribeirão Preto (art. 6º, da Portaria MF nº 512, de 2 de outubro de 2013).

O § 4º do art. 7º da Portaria RFB nº 1.687, de 17 de setembro de 2014, vigente à época dos fatos, estabeleceu regra para a hipótese de procedimento fiscal a ser realizado em jurisdição de outra unidade, porém subordinada à mesma região fiscal:

Art. 7º O TDPF será expedido, respeitadas as respectivas atribuições regimentais, pelo:

(...)

§ 4º Os procedimentos de fiscalização a serem realizados na jurisdição de outra unidade descentralizada, subordinada à mesma região fiscal, serão emitidos pela própria unidade solicitante, após manifestação do respectivo Superintendente, ou pelo próprio Superintendente.

(...)

Para fins de operacionalização do § 4º do art. 7º da Portaria RFB nº 1.687, de 2014, a Superintendência da 8ª Região Fiscal editou a Portaria nº 3, de 14 de janeiro de 2016, publicada no Diário Oficial da União de 20 de janeiro de 2016, na qual autorizou a emissão de Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F) pela própria unidade responsável pela coordenação da auditoria fiscal, desde que em contribuintes de outra unidade subordinada à 8ª Região Fiscal:

O SUPERINTENDENTE SUBSTITUTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL NA 8ª REGIÃO FISCAL, no uso das atribuições que lhe conferem os artigos 300, 301 e 314, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, publicada no DOU de 17 de maio de 2012, combinado com o parágrafo 4º do artigo 7º da Portaria RFB nº 1.687, de 17 de setembro de 2014 alterada pela Portaria RFB nº 1.718, de 08 de dezembro de 2015, resolve:

Art. 1º Autorizar as emissões de Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F) de tributos internos pelas próprias unidades solicitantes, em contribuintes de outra unidade descentralizada subordinada à 8ª Região Fiscal conforme previsto no parágrafo 4º do artigo 7º da Portaria RFB nº 1.687, de 17 de setembro de 2014, alterada pela Portaria RFB nº 1.718, de 08 de dezembro de 2015, e observando o que dispõe a Portaria RFB/Sufis nº 1.787, de 21 de dezembro de 2015 que rege a fiscalização de tributos internos nos casos de jurisdição concorrente.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

(...)

Como se observa da legislação infralegal, não há que se falar em vício de competência na designação da fiscalização pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Pessoas Físicas em São Paulo.

Do mesmo modo, a execução por equipe de localidade distinta do domicílio tributário do contribuinte não implica a nulidade do auto de infração.

O próprio Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta o processo administrativo fiscal, considera válida a formalização da exigência do crédito tributário por auditor-fiscal com

exercício em jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo (art. 38, §§ 3º e 4º).

A execução de auditoria à distância pela equipe lotada na capital não alterou o domicílio fiscal do contribuinte, na medida em que a fiscalização tributária encaminhou todas as intimações, assim como o auto de infração e o termo de encerramento, ao endereço situado em Ribeirão Preto (SP).

Tampouco a legislação tributária impõe a prática de todo e qualquer ato no domicílio tributário do sujeito passivo. Pelo contrário, os atos serão lavrados no local da verificação da infração, inclusive na repartição fazendária ou em outro lugar, conforme as circunstâncias específicas (art. 6º, do Decreto nº 7.574, de 2011).

Afirma o recorrente que a execução do procedimento fiscal à distância tornou mais difícil a defesa do contribuinte, obrigando-o a se locomover para repartições fiscais distantes do seu domicílio.

Não é verdade, pois a fiscalização tributária facilitou a apresentação das informações e dos documentos pelo contribuinte para fins de elidir o lançamento de ofício. Um canal de comunicação foi aberto com o procurador designado pelo contribuinte, inclusive por meio do correio eletrônico, o que lhe permitiu solicitar a prorrogação de prazos, tirar dúvidas, enviar documentos e prestar todos os esclarecimentos, utilizando-se tão somente das ferramentas tecnológicas do cotidiano (fls. 23/36 e 596/606, entre outros).

Reclama o recorrente a falta de atendimento pessoal, todavia não revela, efetivamente, o dano sofrido que lhe obstou o pleno exercício do direito de apresentar documentos e/ou prestar esclarecimentos sobre os fatos. Não há decretação de nulidade do lançamento sem prejuízo à parte.

No caso em apreço a produção de prova do cumprimento das obrigações tributárias é predominante documental, nada mais.

Com a finalidade de reforçar as suas palavras acerca de irregularidade no procedimento fiscal, o recurso voluntário contém uma notícia da Internet do ano de 2017 sobre decisão proferida por este Tribunal Administrativo, aliás em processo que atuei como relator, a respeito da nulidade do lançamento quando exigida a apresentação de documentos fiscais e contábeis em município diverso do eleito pelo sujeito passivo. No entanto, trata-se de situação absolutamente distinta, dotada de especificidades determinantes para se reconhecer a existência do vício material no lançamento fiscal.

Quanto à constituição do crédito tributário mediante auto de infração, e não pela emissão de notificação de lançamento, o Decreto nº 7.574, de 2011, contradiz o raciocínio do recorrente:

Art. 38. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

(...)

Tanto o auto de infração quanto a notificação de lançamento são instrumento legais para a constituição de crédito tributário relativo a impostos ou contribuições federais, acrescidos ou não de penalidade. A interpretação no sentido de que o auto de infração está reservado apenas para imposição de sanção pecuniária é desprovida de amparo na legislação tributária.

A legislação tributária especifica os requisitos essenciais do auto de infração, dentre eles que contera a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, hipótese que se amolda perfeitamente ao lançamento do imposto, acrescido de juros e multa de ofício (art. 39, inciso IV, do Decreto nº 7.574, de 2011).

A utilização de um e outro instrumento formal é critério exclusivo da administração tributária. Geralmente, a escolha da notificação de lançamento é feita para procedimentos mais simples, que dispensam o aprofundamento de investigação, quando a Fazenda Pública, por exemplo, já dispõe de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, decorrente da constatação de infração à legislação tributária exclusivamente por meio de informações constantes das bases de dados.

Em uma última questão preliminar, afirma o recorrente a carência de motivação da decisão de primeira instância, motivo pelo qual pleiteia a decretação de sua nulidade, diante da violação dos princípios da legalidade, da motivação, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

A toda a evidência, incorre em equívoco o recorrente. A simples leitura do acórdão recorrido é suficiente para concluir que a decisão enfrentou todas as questões principais deduzidas pelo contribuinte na sua peça impugnatória, indicando com transparência as razões que formaram o convencimento do julgador, cuja fundamentação, em linguagem direta, é capaz de justificar racionalmente a deliberação pela manutenção do lançamento tributário.

A discordância sobre a avaliação das provas e a divergência na interpretação de norma jurídica não têm o condão de atrair a nulidade da decisão de piso, nem implica o cerceamento do direito de defesa. É legítima a pretensão de reforma do acórdão de primeira

instância, a partir da rediscussão do conjunto probatório, porém constitui matéria de mérito, que será avaliada na sequência.

Em suma, impõe-se a rejeição de todas as questões de nulidade suscitadas no recurso voluntário.

Mérito

(a) Ganho de Capital

Segundo a autoridade lançadora, na condição de acionista majoritário, o recorrente promoveu o aumento fictício do capital social da LCF Participações S/A, por meio de integralização de lucros acumulados de R\$ 21.621.285,73 e de capitalização de dívidas no valor de R\$ 72.009.925,07. Os respectivos valores estão lançados a crédito na conta 2.4.1.1.01 – Capital Social, ambos em 31/08/2012.

Esse aumento de capital ocasionou a elevação do custo de aquisição ao patamar artificial de R\$ 130.639.743,12 e reduziu o ganho de capital quando da alienação, no dia 05/10/2012, das participações societárias para a adquirente G5 Star Fundo de Investimento em Participações (fls. 6.660/6.609).

Em contrapartida, protesta o recorrente contra a autoridade fiscal, eis que desprezou todo o planejamento tributário concebido de maneira lícita para a alienação das participações societárias da companhia LCF Participações S/A, desde a transformação para sociedade por ações até a capacidade material e financeira de operacionalização da integralização do capital social antes da aquisição pelo fundo de investimento.

Pois bem. Na origem, sob a denominação de LCF Participações Ltda, o recorrente possuía 37.008.531 quotas do capital social, o qual era composto de 37.008.532 quotas de valor nominal de R\$ 1,00. No dia 18/09/2012, os dois sócios deliberam pela transformação da sociedade empresária limitada em sociedade por ações de capital fechado, passando a existir a LCF Participações S/A (fls. 658/666).

Em 31/08/2012, os acionistas aprovaram o aumento de capital social de R\$ 37.008.532,00 para R\$ 130.639.743,00, mediante lucros acumulados, no valor de R\$ 21.621.285,85, e capitalização de dívidas, no montante de R\$ 72.009.925,07, conforme ata arquivada na Junta Comercial do Estado de São Paulo (fls. 676/683).

A fiscalização contestou a data da reunião dos acionistas, realizada antes mesmo da existência da companhia, constituída somente em 18/09/2012. Para a autoridade fiscal, a retificação da data da reunião de acionistas do dia 31/08/2012 para o dia 01/10/2012, com base na ata

extraordinária de 18/04/2013, levada a registro na Junta Comercial, não encobria a falsidade do aumento do capital social, até porque os lançamentos contábeis indicavam o dia 31/08/2012.

Num primeiro momento, o julgador de primeira instância avaliou que a inconsistência apontada, quanto à data da assembleia anterior à transformação para sociedade por ações, não seria motivo para a invalidade do aumento de capital social, desde que comprovada a materialidade dos lucros. Porém, diante da manifestação da autoridade fiscal pela inexistência de lucros disponíveis passíveis de capitalização no período, manteve a glosa do custo de aquisição das participações societárias no montante de R\$ 21.621.285,85.

Assentado no conjunto probatório, entendo que decidiu bem o acórdão recorrido. Deveras, o resultado da diligência fiscal determinada pela autoridade julgadora de primeira instância não deixa margem a dúvidas sobre a manobra na escrituração da empresa LCF Participações S/A com o intuito de forjar o aumento de capital de R\$ 21.621.285,85, mediante a estratégia de contabilização de prejuízos, em vez de efetiva existência de lucros passíveis de incorporação ao capital social quando da deliberação da assembleia de acionistas.

Cabe ressaltar que o recurso voluntário não contém uma única linha acerca das conclusões da diligência fiscal, determinada pelo órgão de primeira instância em prol da verdade material.

Para fins de melhor avaliação dos fatos, reproduzo parte do relatório da diligência fiscal (fls. 6.824/6.838): ¹

(...)

3 — CONSULTA À ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL DA EMPRESA LCF PARTICIPAÇÕES S/A A PARTIR DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL - SPED

Para verificar a existência ou não de Lucros passíveis de capitalização no montante de R\$ 21.621.285,85, analisamos a Escrituração Contábil Digital — [CD entregue pela empresa LCF PARTICIPAÇÕES Ltda a seguir identificada:

1. Escrituração Contábil Digital : Período 01/01/2012 a 30/09/2012 —
número de autenticação
0874E33765581ABD463F6818C82E130826296763, recepcionada no
Sistema Público de Escrituração Contábil — SPED em 21/01/2014;

2. Escrituração Contábil Digital : Período 01/10/2012 a 31/12/2012 —
número de autenticação
7471D03019D2C784DF09F162D45C1D0FC6E7B0B2, recepcionada no
Sistema Público de Escrituração Contábil — SPED em 21/01/2014;

(...)

¹ Destaques do original.

4.1 — A INEXISTÊNCIA DE LUCRO APURADO EM 30/08/2012

A conta 2.4.3.1.01 - LUCRO/ (PREJUÍZO) ACUMULADO tem saldo inicial devedor, indicando **um prejuízo existente em 30/8/2012 no valor de R\$ 12.772.663,92.**

A conta 2.4.3.1.02 - LUCRO/ (PREJUÍZO) PERÍODO por sua vez tem em 30/08/2012 saldo zero, indicando **nenhuma apuração de lucro até esta data.**

Subitamente, em 31/8/2012, a conta 2.4.3.1.01 - LUCRO/ (PREJUÍZO) ACUMULADO recebe um crédito procedente da conta 2.4.3.1.02 - LUCRO/ (PREJUÍZO) PERÍODO no montante de R\$ 34.248.169,01, tornando-a credora na ordem de R\$ 21.621.285,85, após mais um crédito de R\$145.780,7 a título de ajuste de exercícios anteriores.

Por sua vez, a conta 2.4.3.1.02 - LUCRO/ (PREJUÍZO) PERÍODO fica devedora temporariamente, e assume um prejuízo em valor igual ao crédito repassado à conta LUCRO/ (PREJUÍZO) ACUMULADO, ou seja, R\$ 34.248.169,01.

Em 30/09/2012 este prejuízo é transferido para a conta LUCRO/ (PREJUÍZO) ACUMULADO, que termina o ano civil com **saldo devedor no montante de R\$ 34.248.169,01.**

4.2 — DA CAPITALIZAÇÃO DE LUCRO INEXISTENTE

Consta na conta 2.4.3.1.01 - LUCRO/ (PREJUÍZO) ACUMULADO lançamento de débito que transfere para a conta CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO o montante de R\$ 21.621.285,85 em 31/08/2012, porém tal aumento de capital não passa de mera manobra contábil, sem nenhum reflexo comprovado na realidade econômica da empresa.

Ao creditar a conta CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO, a empresa se vê obrigada a justificar o suposto aumento de capital com a contabilização de Prejuízos na mesma ordem, **e não em efetiva apuração de lucros, a qual a empresa não pode comprovar.**

5— DA CONCLUSÃO DA DILIGÊNCIA

Concluimos que a empresa **forjou aumento o capital de R\$ 21.621.285,85 com a contabilização de PREJUÍZO** equivalente. Desta forma, a conta 2.4.3.1.01 - LUCRO/ (PREJUÍZO) ACUMULADO termina o ano de 2012 com saldo devedor de R\$ 34.248.169,01

Para deixar mais claro a manobra contábil que simulou aumento de capital, transcrevemos abaixo o **Balancete de 01 A 12/2012 (DOCUMENTO 3)**, onde se verifica a conta sintética 2.4.3.1 - LUCROS/ (PREJUÍZOS) com saldo final devedor de **R\$ 47.026.724,78:**

(...)

Integra também o aumento de capital da LCF Participações S/A uma parcela resultante da capitalização de dívidas no montante de R\$ 72.009.925,27, da mesma forma desconsiderado pela autoridade fiscal.

O apelo recursal repete os argumentos da impugnação, no sentido de que a operação está devidamente respaldada no arcabouço documental carreado aos autos, notadamente pela existência do mútuo firmado entre o recorrente e a empresa Leão & Leão Rental Participações Ltda (fls. 706/709). Frisa que a pessoa física declarou o empréstimo no ano-calendário, como dívida contraída da pessoa jurídica, e o mutante escriturou a operação de empréstimo nos seus livros contábeis (fls. 13 e 710).

O mútuo deve estar lastreado por elementos que atestem a efetividade do negócio jurídico entre as partes. O contrato particular não é suficiente, por si só, para fins da comprovação da origem em empréstimos, posto que imprescindível a apresentação de um conjunto probatório consistente que possa acarretar certeza sobre a natureza dos valores recebidos.

A autoridade fiscal assegurou que o contrato de mútuo apresentado pelo contribuinte não se reveste de formalidades mínimas para fazer prova da veracidade da operação perante a administração tributária. Vejamos.

Em primeiro lugar, o negócio não foi pactuado entre partes independentes, na medida em que o recorrente, Luís Cláudio Ferreira Leão, subscreve o contrato como representante, único quotista, da pessoa jurídica Leão & Leão Rental Participações Ltda, na condição de mutuante, e, ao mesmo tempo, assina o documento na qualidade de mutuário, beneficiário dos recursos financeiros (fls. 706/709).

O instrumento de mútuo está datado de 31/08/2012. Não contém as firmas reconhecidas em cartório, o que poderia auxiliar na crença da sua existência na data nele consignada, não acompanha assinaturas de testemunhas e tampouco foi levado a registro público, para fins de operar efeitos em relação a terceiros.

Em que pese a pessoa física assumir um expressivo valor de dívida em seu nome, no total de R\$ 72.009.925,27, é patente o desprezo na confecção do contrato e a indiferença com as obrigações do mutuário. Mesmo destinado a fins econômicos, o contrato de mútuo não estipulou taxa de juros, nem exigiu garantias pessoais ou reais para assegurar o seu cumprimento.

Como se percebe da narrativa, há aparência de declaração de vontade de uma só pessoa, e não um acordo entre partes.

Por outro lado, o recurso voluntário afirma que a Fazenda Pública, na condição de órgão fiscalizador, não é integrante da relação jurídica contratual, nem é terceira pessoa com interesse direto no mútuo.

É verdade. Porém, o negócio entre particulares não excluiu a atribuição legal de investigar o cumprimento das obrigações tributárias, sendo autorizado ao órgão federal intimar o contribuinte para confirmar a veracidade dos fatos declarados em documento particular, competindo-lhe, assim, o ônus de prová-los.

No presente caso, a formalização precária do negócio jurídico apenas reforça a indispensabilidade de congruência do acervo probatório como um todo, para efeito de validação da operação de mútuo.

Assevera o recorrente, em outro ponto do recurso voluntário, que a escrita contábil regular da empresa Leão & Leão Rental Participações Ltda faz prova da existência do mútuo (fls. 710).²

Por certo a escrituração contábil mantida com observância das disposições legais faz prova dos fatos nela registrados, mas desde que comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza (art. 26, do Decreto nº 7.574, de 2011).

Em outros dizeres, a contabilidade é dotada de força probante plena quando tenha respaldo em documentação hábil e idônea que lhe suporte a veracidade. Não é a hipótese dos autos.

O agente fazendário explicou que o contrato fazia previsão do chamado “mútuo financeiro”, com entrega de recursos na quantia de R\$ 72.009.925,27, através de transferências eletrônicas (TED). Contudo, levando-se em consideração o exame da contabilidade da Leão & Leão Rental Participações Ltda, os lançamentos correspondem a meras transferências contábeis de dívidas, sem envolvimento de movimentação financeira.

Ademais disso, a autoridade fiscal intimou, e reintimou, o recorrente e a pessoa jurídica Leão & Leão Rental Participações Ltda para fazerem prova da existência material das dívidas, mediante elementos financeiros e escriturais, porém não houve apresentação de documentação hábil e idônea.

Portanto, segundo a instrução do processo administrativo, toda a operação de capitalização das dívidas, no montante de R\$ 72.009.925,27, sustenta-se apenas em registros contábeis, desacompanhados do respectivo suporte documental.

Reproduzo excertos do Termo de Verificação Fiscal que explicam com mais detalhes os fatos (fls. 6.604/6.609):³

² A Leão & Leão Participações Ltda foi transformada em sociedade anônima fechada, denominada Leão & Leão Rental Participações S/A.

³ Destaques do original.

(...)

7.1.8 — CAPITALIZAÇÃO DE DÍVIDA - LCF

Segundo a Ata da Reunião de Acionistas de 31/08/2012 (DOC. 2) de LCF Participações S/A, o valor de R\$ 72.009.925,27 teria sido integralizado ao capital social de LCF por meio de Capitalização de Dívida, conforme se lê:

(...)

A referida capitalização de dívida foi registrada na contabilidade da LCF conforme abaixo:

Livro Diário — Extrato da Conta 2.1.1.8.05 — Luiz Cláudio Ferreira leão (Grupo Passivo) — (DOC. 6)

(...)

Pela leitura dos lançamentos acima, constata-se que a favor do Sr. Luiz Cláudio teriam sido transferidos das empresas credoras de LCF, a saber, LEÃO & LEÃO RENTAL PARTICIPAÇÕES LTDA, SERTRAN SERTÃOZINHO TRANSP. LTDA, (-) FINANCIAMENTOS, SUMA SERVIÇOS URBANOS E MEIO AMBIENTE SA, ARCBP PARTICIPAÇÕES LTDA, HOLDING FELÍCIO E LEÃO PARTICIPAÇÕES LTDA e LEÃO & LEÃO RENTAL PARTICIPAÇÕES LTDA, créditos no montante de **R\$ 72.009.925,27**, os quais posteriormente teriam sido integralmente creditados à conta CAPITAL SOCIAL, tornando-o detentor de quotas de capital social em igual proporção.

Ocorre que a materialidade destes créditos, bem como suas formalizações e a que títulos teriam sido os mesmos transferidos ao Sr. Luiz Cláudio, beneficiando-o com igual quantidade de quotas do capital social em LCF e posteriormente como dito acima, de expressiva redução do ganho de capital e consequente redução do Imposto devido, por ocasião da alienação da mesma, **esses elementos nunca foram comprovados pelo fiscalizado**, apesar de reiteradas vezes intimado para fazê-lo, conforme se relata no item 5 e subitens.

(...)

7.1.9 — ANÁLISE DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS — (DOC. 6)

A alteração patrimonial lançada na contabilidade pode ser assim explicada: o Sr. LUIZ CLAUDIO teria um crédito a receber da LCF e o integralizou no capital social da sociedade anônima que não existia como tal em 31/08/2012,. O crédito do fiscalizado em relação à LCF teria origem em operações lançadas na escrituração também no dia 31/08/2012. A seguir passamos a interpretar os registros contábeis, sendo certo que foram debitadas sete contas e a soma desses valores representou o mesmo montante utilizado para a suposta elevação do capital social de LCF Participações S/A:

(...)

A exceção da conta do item 1, todos as demais contrapartidas do lançamento, que resultou no suposto aumento do capital social, tm as mesmas contas sintéticas da conta "LUIZ CLAUDIO FERREIRA LEÃO" e a hipotética operação registrada foi: as pessoas jurídicas que fazem parte de um grupo de empresas que pertencem ao Sr. LUIZ CLAUDIO teriam

um crédito a receber da LCF e, mediante registros contábeis, transferem esse crédito ao dono do grupo, Sr. LUIZ CLAUDIO. O lançamento do item 1, por sua vez, registra o seguinte fato com repercussão patrimonial: a LCF passa a ser credora da LEÃO & LEÃO e devedora do seu dono do mesmo valor; não há entrada ou saída de numerário no fato registrado, mas ele daria respaldo para a elevação do capital social.

Considerando os fatos registrados na contabilidade acima descritos, o fiscalizado teria recebido créditos de cinco pessoas jurídicas, nas quais ele tem relação direta, que totalizaram R\$ 72.009.925,27.

Os registros contábeis confirmam que o custo utilizado pelo fiscalizado na apuração do ganho de capital por ocasião da alienação da empresa LCF foi inflado por lançamentos contábeis que não representaram qualquer disponibilização financeira ou material. Foram apenas transferências entre contas (itens 2 a 6) e o registro de uma operação sem qualquer efeito patrimonial (item 1).

(...)

7.1.10 — DÍVIDA DECLARADA A FAVOR DE LEÃO E LEÃO PARTICIPAÇÕES S/A

Paralelamente consta na Declaração de Ajuste Anual do IRPF exercício 2013 a informação de dívida contraída pelo fiscalizado de Leão e Leão Rental Participações S/A no montante de **R\$ 72.009.925,27**, valor idêntico ao montante levado a crédito na conta de no 2.4.1.1.01 – Capital Social na contabilidade de LCF Participação S/A, conforme relatado anteriormente.

No entanto, **a efetividade da existência da referida dívida não logrou ser comprovada** pela Sr. Luiz Cláudio. O fiscalizado, bem como a empresa Leão e Leão, foram mais de uma vez intimados a comprovar mediante elementos financeiros, contábeis e escriturais a efetiva existência material da dívida informada na Declaração de Ajuste exercício 2013 (vide item 4 e subitens deste relatório), conforme passamos a argumentar nos subitens abaixo:

(...)

7.1.12 — ANÁLISE DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DA ESCRITURAÇÃO DA DÍVIDA

No dia 31/08/2012, a escrituração da LEÃO & LEÃO registra um lançamento a débito na conta 1.1.2.2.22 — LUIZ CLAUDIO LEAO (DOC 8) e a crédito em sete contas contábeis, no valor de R\$ 72.009.925,27. Com esse lançamento a empresa passa a ter um crédito com a pessoa que detém todos os direitos sobre ela e débitos em face de outras pessoas jurídicas que são as mesmas que teriam direitos a receber da LCF. As contas que receberam o crédito foram:

(...)

As quantias lançada acima são exatamente as mesmas que constavam da escrituração da LCF. Os itens de 2 a 7 registram montantes de obrigações que ela tinha com empresas e que foram transferidas à LEÃO & LEÃO. Merece destaque que o lançamento do item 7 é sul generis, pois registra uma obrigação dessa última empresa com ela mesma. O lançamento 1

registra a obrigação da LEÃO & LEÃO com a LCF que, conforme relatado, não implicou em qualquer dispêndio financeiro.

Assim, o hipotético empréstimo informado na Declaração de Ajuste do fiscalizado em relação a LEÃO & LEÃO, assim como o aumento do capital social, é fictício, nunca existiu. O fato desse hipotético empréstimo nunca ter sido quitado é mais um elemento que corrobora e comprova tal situação.

(...)

Outro aspecto relevante é a inexistência de devolução dos valores expressivos captados pelo mutuário, nos prazos estipulados no contrato. De fato, o mútuo pressupõe a restituição das importâncias emprestadas pelo mutuante, sob pena de configurar-se outro negócio jurídico.

No final do ano de 2017, a fiscalização constatou a falta de comprovação da liquidação do mútuo, no exame da escrituração contábil, tampouco houve a restituição parcelada em até 48 vezes, a contar da data de 01/06/2014, com saldo quitado até o dia 30/12/2018, por intermédio de depósitos nas contas correntes do mutante, conforme definido nas cláusulas contratuais.

Para o recorrente, a falta de devolução dos valores ao mutuante nem de longe interfere na validade do negócio jurídico entre as partes, seja porque a dívida poderia ser objeto de novação, ou pela circunstância da previsão no contrato de uma data limite para a quitação em 30/12/2008.

É frágil o argumento, estritamente teórico e baseado em hipotéticas situações, que não explicam o descumprimento das cláusulas contratuais. Na verdade, o instrumento de mútuo tão somente denota uma estipulação formal de prazo para a devolução de valores e não representa a real intenção das partes.

A inexistência de pagamento de juros, amortizações ou quitação, aliada a todos os demais aspectos por mim ressaltados que compõem o conjunto probatório descrito pela autoridade fiscal, não geram convicção sobre a existência real do mútuo a que se refere o contrato.

Logo, o incremento do custo de aquisição não merece prosperar para fins de apuração do ganho de capital na alienação de participações societárias.

(b) Omissão de Rendimentos Tributáveis

A fiscalização procedeu à reclassificação da importância de R\$ 34.345.447,29, recebida da empresa LCF Participações Ltda, para

rendimentos tributáveis do trabalho não assalariado, tendo em vista a recusa do instrumento de mútuo firmado entre o recorrente e a pessoa jurídica da qual é sócio (fls. 724/727 e 6.609/6.611).

De acordo com o apelo recursal, as razões lançadas pela autoridade fiscal para invalidar o contrato de mútuo são ilegítimas. A validade do instrumento não depende de assinatura de testemunhas, os juros são presumidos, mesmo que não expressamente estipulados, a transferência de valores a favor do mutuário efetivou-se de forma parcelada durante o ano de 2012, e, finalmente, no que diz respeito à quitação do mútuo, conforme convencionado no contrato, o adimplemento poderia acontecer até o dia 30/12/2008.

Pois bem. Neste caso, as razões de decidir são semelhantes àsquelas do outro contrato de mútuo, esmiuçado no tópico anterior. Abordo o tema novamente, com o perdão das expressões repetidas.

O negócio não foi pactuado entre partes independentes, uma vez que o contrato está assinado unicamente pelo recorrente, Luís Cláudio Ferreira Leão, na condição de representante da pessoa jurídica LCF Participações Ltda, e como beneficiário dos recursos financeiros disponibilizados, ou seja, subscreve o instrumento pelos contratantes, mutuante e mutuário (fls. 724/727).

Como está documentado nos autos, o recorrente exercia o controle pleno da empresa LCF Participações Ltda. De fato, o outro quotista da sociedade, José Henrique do Nascimento Barreira, possuía apenas uma quota, enquanto o autuado era detentor de 37.008.531 quotas do capital social (fls. 658/666).

O instrumento de mútuo está datado de 01/01/2012. Não contém as firmas reconhecidas em cartório, o que poderia auxiliar na crença da sua existência na data nele consignada, não acompanha assinaturas de testemunhas e nem foi depositado no registro público de títulos e documentos, para fins de operar efeitos em relação a terceiros.

Equivale o mútuo ao montante total de R\$ 34.345.447,29, destinado ao mutuário para fazer frente às suas despesas correntes, liberado em parcelas durante os meses do ano de 2012 (fls. 6.616/6.622).

Apesar da dívida substancial, não se percebe atenção na elaboração do contrato, nem preocupação com as obrigações do mutuário. Por exemplo, não se estipulou taxa de juros, nem foram especificadas as garantias pessoais ou reais para assegurar o cumprimento do contrato.

Conforme bem destacou a autoridade tributária, afloram-se sérias dúvidas a respeito da razoabilidade financeira e econômica no empréstimo da pessoa jurídica ao seu sócio, considerando algum

propósito válido que não acarrete prejuízo à sociedade empresarial. Copio um trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 6.611):

(...)

e) Desvio de finalidade econômica: Segundo o Balanço Contábil de 2012 (DOC 12), cerca de 35,5% do Ativo da empresa LCF em 2012 são representados por supostos créditos cedidos ao seu sócio Sr. Luiz Cláudio, ativo este paralisado no patrimônio da pessoa física, sem garantia real, sem cobrança de juros e sem perspectiva de serem devolvidos, haja vista permanecerem até a presente data no patrimônio do suposto mutuário. Conclui-se pelo exposto que não há razoabilidade econômica no fato da empresa LCF emprestar, sem qualquer garantia ou vantagem financeira ou econômica, grande volume de seu ativo para um de seus sócios. Tais repasses são na verdade retiradas financeiras cuja natureza é atribuída a empréstimos, aparentemente com único intuito de fugir à tributação do Imposto de Renda Pessoa Física.

(...)

Não configura uma questão menor a ausência de devolução dos valores expressivos captados pelo mutuário, nos termos previstos no contrato, posto que o mútuo pressupõe a restituição das importâncias emprestadas pelo mutuante, sob pena de configurar-se outro negócio jurídico.

Ao final do ano de 2017, a fiscalização constatou, a partir do exame da contabilidade, a falta de comprovação da liquidação do mútuo, tampouco houve a restituição parcelada em até 36 vezes, a contar da data de 03/01/2015, com saldo quitado até o dia 30/12/2018, por intermédio de depósitos nas contas correntes do mutante, segundo definido nas cláusulas contratuais.

Na prática, o instrumento de mútuo faz alusão a uma estipulação formal de prazo para a devolução de valores, não representando a real intenção das partes.

A avaliação do acervo probatório como um todo não conduz à validação da operação mútuo. Não apenas a falta de pagamento de juros, de amortizações ou quitação, mas também os demais aspectos que ressaltai do Termo de Verificação Fiscal não geram convicção sobre a existência real do mútuo a que se refere o contrato.

(c) Multa de Ofício

Expõe o recurso voluntário que a fiscalização tributária não trouxe aos autos prova cabal da conduta dolosa do contribuinte, e sim imputou a multa qualificada de 150% com fundamento em meras suposições, desacompanhada de comprovação da prática de fraude, simulação ou intenção de omitir informações para lesar a Fazenda

Pública. Além do mais é vedada a fixação de multa em valor excessivo, com efeito confiscatório, em afronta ao sistema constitucional tributário.

Nesse cenário, o recorrente alega que a falta de demonstração do dolo do contribuinte no auto de infração conduz à conclusão de que a multa aplicada tem natureza moratória, o que, por si só, implica no seu conteúdo confiscatório. O percentual máximo da multa moratória é de 20%, consoante pacificado no Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, julgado na sistemática da repercussão geral.

Pois bem. A multa de mora tem a finalidade de sanção pelo atraso no adimplemento da obrigação tributária, limitada a 20% sobre o tributo, nos termos do art. 61, “caput”, e §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Antes de iniciado o procedimento de fiscalização, o contribuinte recolhe a destempo o tributo que declarou com imposição de penalidade mais branda.

Diferentemente, a sanção aplicada pela fiscalização no presente caso é dotada de nítido caráter punitivo, no percentual de 150% incidente sobre o imposto de renda apurado, tendo em vista a falta de recolhimento e de declaração do tributo, cujo fundamento é o art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

A partir da ciência do início do procedimento fiscal, há perda da espontaneidade do sujeito passivo, acarretando a aplicação de multas punitivas no lançamento de ofício, mais rigorosas que a multa moratória.

O caráter punitivo da multa foi claramente descrito pela autoridade fiscal na parte do Termo de Verificação Fiscal que contém o resumo dos fundamentos para a qualificação da penalidade (fls. 6.613):

9) MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

De acordo com as conclusões expostas no subitem 7.1.9 o fiscalizado arquivou documentos falsos na Junta de Comércio do Estado de São Paulo, a ATA DA ASSEMBLEIA GERAL EXTRAORDINÁRIA REALIZADA EM 31/08/2012, com intuito de aumentar fraudulentamente os custos de alienação da empresa da qual era administrador exclusivo, a LCF Participações S/A, a fim de escapar do pagamento cabal do Imposto de Renda incidente sobre Ganho de Capital. Ademais inseriu informação falsa em sua Declaração de Ajuste Anual do IRPF exercício 2013, Ficha Demonstrativo de Ganho de Capital, ao informar o custo de aquisição da empresa alienada ao valor de R\$ 130.369.743,12 quando na realidade seria R\$ 37.008.531,00.

Ainda de acordo com as conclusões do subitem 7.2 deste relatório, o fiscalizado fez constar da contabilidade de sua empresa lançamentos de valores de rendimentos tributáveis a ele transferido em conta contábil de mútuo, e para reforçar a fraude, apresentou à fiscalização um falso contrato de mútuo, com a única finalidade de omitir estes rendimentos à Receita Federal. Em decorrência, deixou oferecer à tributação o montante

de R\$ 32.754.853,59 ao omitir estes valores em sua Declaração d Ajuste Anual do IRPF exercício 2013.

Em decorrências das práticas acima expostas, o presente lançamento do crédito tributário será efetuado com multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme disposto no inciso I, artigo 44 e seu parágrafo 10, da Lei nº 9.430 de 27/12/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007, a saber:

(...)

É de 75% o patamar básico da multa de ofício, portanto inferior ao montante do imposto de renda original lançado. O agente fazendário avaliou a existência de conduta fraudulenta e simulada do contribuinte, razão pela qual duplicou o percentual da multa, conforme autorizado pelo legislador ordinário.

Aos órgãos administrativos falece competência para reconhecer o caráter confiscatório da multa de ofício, na medida em que demanda o exame da lei em face de preceitos da Carta Política.

Argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa, não só pelo estabelecido no "caput" do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, como também no enunciado da Súmula nº 2 do CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A definição dos limites para a multa tributária assentada na existência de sonegação, fraude ou conluio, conforme chama a atenção o recurso voluntário, é matéria de índole constitucional, devidamente reconhecida a repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal (STF) nos autos do Recurso Extraordinário nº 736.090/SC, de relatoria do Ministro Luiz Fux. Senão vejamos o Tema 863/STF:

Tema 863/STF: Limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.

Quanto ao mérito da penalidade, discordo do recorrente quando declara que a aplicação do percentual exacerbado pela fiscalização se deu com fundamento em indícios ou presunções de fatos.

Na mesma linha de compreensão do acórdão de primeira instância, o intuito de fraude e a simulação, que permeou ambas as omissões que compõem o auto de infração, estão demonstrados nas fls. do processo administrativo.

Na hipótese do ganho de capital, a autoridade fiscal identificou a manipulação dos registros contábeis da LCF Participações

S/A para justificar a incremento do custo de aquisição da alienação das participações societárias, decorrente de incorporação de lucros acumulados imaginários na quantia de R\$ 21.621.285,85, ausente o substrato econômico, diante da contabilização pela pessoa jurídica de prejuízos no período.

Por sua vez, também em relação ao ganho de capital, mas quanto à capitalização de dívidas no total de R\$ 72.009.925,27, utilizadas para aumento do capital social da empresa LCF Participações S/A, com origem em créditos de empresas pertencentes a grupo sob controle direto do recorrente, jamais foram apresentados elementos financeiros e escriturais para a comprovação material das obrigações pecuniárias. Toda a operação está escorada apenas em registros contábeis, desacompanhados do respectivo suporte documental.

Para explicar a transferência ao recorrente dos créditos registrados na contabilidade da Leão & Leão Rental Participações S/A, foi apresentado um contrato de mútuo, no mesmo valor de R\$ 72.009.925,27, com data de 31/08/2012.

Trata-se de um instrumento precário, assinado somente pelo recorrente, alternando-se na condição de mutuário e mutuante, nesta última situação, como representante da pessoa jurídica. A partir de fontes externas, fora do campo de domínio do autuado, nenhum sinal há da existência do contrato na data nele consignada.

A despeito de uma dívida substancial, no importe de R\$ 72.009.925,27, não se comprovou qualquer tipo de amortização ao longo do tempo, tampouco o credor definiu, contratualmente, exigência de bem ou direito para garantir o pagamento do compromisso, num verdadeiro ato de vontade de uma pessoa só em benefício próprio.

Por mera formalidade, nada mais que isso, o instrumento de mútuo faz alusão à estipulação de prazo para a devolução dos valores emprestados, de forma parcelada, porém não representa a real intenção das partes.

Idêntica situação constatou a auditoria fiscal no que tange à omissão de rendimentos tributáveis, em que o recorrente apresentou um contrato de mútuo de R\$ 34.345.447,29, com data de 01/01/2012, formalizado entre ele e a pessoa jurídica LCF Participações S/A, conforme detalhado neste voto.

Ainda que forma isolada os fatos apurados pela fiscalização possam carecer de força axiológica suficiente para imposição de multa qualificada às duas infrações tributárias, os elementos probatórios, quando avaliados em conjunto, são dotados de seriedade e convergência para desvelar o evidente intuito de fraude.

De forma livre agiu o contribuinte para favorecimento próprio, mediante ação dolosa, intencional e consciente do aumento artificial do custo de aquisição das participações societárias pela incorporação de lucros inexistentes e, com respaldo em falsa operação de mútuo, capitalização de dívidas contábeis, tendo como único propósito modificar as características do fato gerador da obrigação tributária, diminuir o ganho de capital na alienação e, ao final, reduzir o montante devido do imposto de renda.

Em outra conduta no mesmo ano-calendário, a pessoa física recebeu valores com habitualidade a ela transferidos por meio de conta contábil disfarçada de mútuo e, para reforçar a simulação, fundamentou a origem dos créditos na celebração de contrato de mútuo com a empresa LCF Participações S/A, da qual é sócio majoritário, cujo instrumento não expressa a realidade dos fatos. Não tenho dúvida da culpabilidade, a partir de uma ação dolosa destinada a retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária.

Em ambas os casos, não se cogita de erro ou prática de atos de forma involuntária pelo contribuinte. Logo, é perfeitamente adequada a incidência da multa qualificada de 150%, considerando a gravidade da conduta do recorrente.

(d) Juros de Mora

Caso se entenda pela manutenção do lançamento fiscal, pleiteia o recorrente a incidência de juros somente trinta dias após o passivo se tornar definitivamente exigível, com apoio no “caput” e §§ do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

No entanto, trata-se de mais uma leitura que distorce os dispositivos da lei tributária. Por elucidativo, reproduzo o trecho da decisão de piso que examinou a alegação do contribuinte (fls. 6.866):

(...)

33. Ocorre que o termo para início da incidência dos juros moratórios, e demais acréscimos, nasce com o inadimplemento da obrigação tributária, nos termos do art. 161 do CTN. Em se tratando da infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, cujo fato gerador é anual, e ocorreu em 31 de dezembro de 2012, o vencimento da obrigação tributária deu-se em 30/04/2013. Quanto à infração de omissão de Ganho de Capital na Alienação de Bens e Direitos, o fato gerador ocorreu em 10/2012, com vencimento do respectivo crédito tributário em 30/11/2012. Assim, os juros contam-se dos respectivos vencimentos das obrigações tributárias, conforme especificado no demonstrativo de fls. 6630, verbis:

(...)

34. Por oportuno, registro, ainda, que a impugnação do lançamento não tem aptidão para suspender a cobrança dos juros moratórios, face a inexistência de previsão legal nesse sentido.

(...)

Com efeito, os juros de mora não possuem caráter de penalidade. Os efeitos da mora sobre o crédito tributário são automáticos, bastando a falta de pagamento do imposto de renda no vencimento da obrigação tributária. Nesse sentido, confira-se o art. 161 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...)

A inadimplência no cumprimento da obrigação tributária se verifica com base no fato gerador e respectiva data de vencimento da exação. Os juros de mora são calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo de pagamento (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996).

O lançamento é decorrente do inadimplemento da obrigação tributária. Com a apresentação tempestiva de defesa administrativa, opera-se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado, mas não obsta a fluência dos juros de mora, exceto na hipótese de depósito no montante integral.

Eis o verbete nº 5 deste Tribunal:

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO todas as preliminares de nulidade e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess”

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo – Redator *ad hoc*