



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10840.720623/2011-25
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-006.259 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de julho de 2019
Recorrente MARCO ANTÔNIO PASCHOAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

NULIDADES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Estando presentes todos os requisitos do lançamento e não se verificando quaisquer das causas do artigo 59 do Decreto n° 70.235, de 1972, não há nulidade.

EMPRÉSTIMOS ENTRE SÓCIO E SOCIEDADE. AUSÊNCIA DE QUITAÇÃO. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS.

Os valores recebidos, a título de empréstimo, pelo contribuinte junto à empresa da qual é sócio quando ausentes as provas de que houve a efetiva devolução de numerário à empresa mutuante, correspondem a rendimentos tributáveis em razão da existência de benefício em favor do mutuário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar alegada e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente). Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, que foi substituída pelo Conselheiro Virgílio Cansino Gil.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para exigência do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) do exercício de 2008, apurado em face de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

O sujeito passivo impugnou o lançamento sob as seguintes alegações:

- a) nulidade por cerceamento do direito de defesa por falta de indicação clara e precisa da irregularidade cometida e do dispositivo legal infringido (e-fl. 1140);
- b) os valores recebidos provieram de mútuos regularmente efetuados, comprovados pela contabilidade das empresas, que foram quitados com os valores recebidos a título de dividendos resultantes de lucro obtido por equivalência patrimonial.

A impugnação foi julgada improcedente. Inconformado, o sujeito passivo impetrou recurso voluntário em que não questionou a nulidade aventada na impugnação, mas manteve o questionamento do mérito. Além disso, aduziu às alegações da impugnação:

- a) nulidade por mudança de critério jurídico;
- b) nulidade por violar a verdade material e contrariar as provas dos autos;
- c) nulidade do lançamento por se basear em presunção, e
- d) multa de ofício confiscatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

O recurso é tempestivo e dele conheço parcialmente, deixando de conhecer das matérias que não foram préquestionadas na impugnação. Porém, conheço da alegação de nulidade por mudança de critério jurídico porque se refere a questionamento de divergência entre a decisão recorrida e o lançamento, o que, obviamente, não poderia ter sido suscitado na impugnação. Portanto, conheço apenas dessa questão e da questão de mérito, que é a existência de mútuos.

O recorrente recebeu, em 2007, recursos das empresas Central Energética Paraíso S/A (**Central**) e Serpa Empreendimentos e Participações Ltda (**Serpa**), que foram declarados em sua Declaração de Ajuste Anual como dívidas e ônus reais. Alegou que os recursos provieram de operações de mútuo realizadas com aquelas empresas.

1 Preliminar - mudança de critério jurídico

O recorrente alegou que a decisão recorrida teria modificado o critério do lançamento ao reconhecer a possibilidade da existência de lucros, enquanto que a autoridade lançadora afirmou que não teria havido lucros a distribuir.

A autoridade julgadora é livre para, em vista do que consta dos autos, formar a sua convicção. A matéria em litígio é a origem dos recursos incontestemente recebidos pelo recorrente, que alegou serem decorrentes de mútuos que teriam sido quitados com dividendos, mediante compensação.

A autoridade lançadora entendeu que as operações de mútuo alegadas não eram reais, pois os lucros que foram distribuídos, que o recorrente alegou terem sido utilizados para compensar os empréstimos, nunca teria existido porquanto decorreram de equivalência patrimonial que, por seu turno, resultou de aumento artificial do patrimônio líquido da investida, que teria contabilizado obrigações (debêntures) como patrimônio líquido. Além disso, não foi apresentado nenhum contrato de mútuo entre as partes.

A autoridade julgadora de primeira instância, avaliando os mesmo elementos, chegou à mesma conclusão, de que o mútuo não existiu de fato. E foi além, disse que mesmo que lucros houvesse, não seria suficiente para comprovar as operações. Nota-se que o critério do lançamento permaneceu o mesmo, ou seja, os valores recebidos pelo recorrente não poderiam derivar dos alegados mútuos. O colegiado *a quo* manteve, pois, o lançamento por seus fundamentos originais, ou seja, omissão de receita recebida de pessoa jurídica.

Ademais, as nulidade no processo administrativo fiscal são as que constam do art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que são adstritas à prática de atos por autoridade incompetente e cerceamento do direito de defesa, hipóteses que não vislumbro nos autos.

2 Mérito: existência dos mútuos alegados

A questão me parece cristalina: o recorrente recebeu recursos das empresas, alegadamente em razão de mútuos contraídos, e justifica as operações com a quitação feita por compensação com dividendos. Porém, não houve qualquer lucro a distribuir. A empresa **Central** emitiu debêntures e, ao invés de registrá-los no passivo, indevidamente inflou seu patrimônio líquido, gerando lucro de equivalência patrimonial nas investidoras e, daí, os valores teria sido creditados, a título de dividendos, ao recorrente que os teria utilizado para pagar os supostos mútuos. Ou seja, os alegados empréstimos nunca foram, na verdade, pagos. O único fluxo financeiro foi das empresas ao recorrente.

Some-se a isso o fato de não haver qualquer contrato de mútuo escrito, como admite o próprio recorrente (e-fl. 1209) quando alega que os contratos foram verbais.

Assumo, como razões de decidir, o que consta do voto condutor do acórdão recorrido, por bem expressar minha conclusão sobre a matéria:

De início é preciso registrar que para enfrentar a alegação da defesa, segundo a qual os lucros auferidos nas empresas CEPAR e SERPA serviram para quitar os empréstimos com a CENTRAL é necessário trazer a minúcias a utilização do Método de Equivalência Patrimonial – MEP, no qual a investidora (CEPAR) reconhece os resultados obtidos na empresa investida (CENTRAL), a participação societária e a distribuição de lucros, nos termos das DIPIJ e demais documentos anexados aos autos.

As impressões da autoridade lançadora no Termo de Constatação Fiscal de fls. 1.110 a 1.112 são no sentido de que a CENTRAL não apresentou lucros passíveis de distribuição nos dois anos-calendário fiscalizados e que a distribuição declarada no

ajuste anual do exercício de 2008 como originária das empresas CEPAR e SERPA decorrem de resultado da utilização do MEP, que não existiu, na CENTRAL.

Os lucros foram apurados na CENTRAL, reconhecidos pelo MEP na CEPAR e daí distribuídos ao contribuinte à razão de 15% pela sua participação na CEPAR e de 25% na SERPA, sendo certo que esta empresa detém 60% do capital da CEPAR.

Do exame da DIPJ da CEPAR, fl. 347, verifico que teriam sido distribuídos ao contribuinte lucros no montante de R\$10.304.547,90 pela sua participação de 15% na empresa, embora na declaração de ajuste anual ele tenha declarado somente R\$9.413.250,00. Por sua vez a SERPA recebeu outros R\$41.218.191,60 em função da participação de 60% no capital da CEPAR. Consequentemente, por possuir 25% no capital da SERPA, o impugnante recebeu outros R\$5.114.517,40 a título de lucros e dividendos e assim os declarou.

A razão de ser da alegação fiscal, muito embora tenha sido refutada de forma apenas superficial pela defesa é que a CENTRAL recebeu aporte de recursos financeiros via debêntures e os apropriou indevidamente no patrimônio líquido a título de reservas de lucros, quando a NBC T 19.14, aprovada pela Resolução nº 1.142, de 21/11/2008 do Conselho Federal de Contabilidade prevê que o montante inicial dos recursos devem ser classificados no passível exigível. Confira-se:

NBC T 19.14 – CUSTOS DE TRANSAÇÃO E PRÊMIOS NA EMISSÃO DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS

.....

5. Os custos de transação incorridos na captação de recursos por intermédio da emissão de títulos patrimoniais devem ser contabilizados, de forma destacada, em conta redutora de patrimônio líquido, deduzidos os eventuais efeitos fiscais, e os prêmios recebidos devem ser reconhecidos em conta de reserva de capital.

.....

Contabilização da captação de recursos de terceiros

.....

11. O registro do montante inicial dos recursos captados de terceiros, classificáveis no passivo exigível, deve corresponder aos valores líquidos disponibilizados pela transação para utilização pela entidade, e o diferencial com relação aos valores efetivamente pagos e a pagar, a qualquer título (principal, juros, atualização monetária, custos de transação e outros), deve ser tratado como encargo financeiro

.....

A defesa apresentou a tese na qual o que importa é que os balanços patrimoniais das empresas foram publicados e que houve aumento do patrimônio líquido reconhecido pelos acionistas, mas os procedimentos adotados vão de encontro ao que foi normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Seja como for, conforme item 8 do termo de constatação, sobre os valores de lucros supostamente distribuídos deverá ser exigido das pessoas jurídicas CEPAR e SERPA o Imposto de Renda Retido na Fonte.

Nada obstante, tais supostos lucros serão tratados para fins de definir se eles, acaso existentes, foram utilizados pela via da compensação para quitar os empréstimos pactuados pelo contribuinte e as empresas CENTRAL e SERPA.

Merece destaque a alegação, diga-se de passagem verdadeira da defesa de que a possibilidade de pactuação de empréstimos entre sócios e sociedade não é vedada por lei.

De fato, o Código Civil Brasileiro trata das operações de mútuo e o faz nos seguintes termos:

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

(...)

Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual.

Art. 592. Não se tendo convencionado expressamente, o prazo do mútuo será:

I - até a próxima colheita, se o mútuo for de produtos agrícolas, assim para o consumo, como para sementeira;

II - de trinta dias, pelo menos, se for de dinheiro;

III - do espaço de tempo que declarar o mutuante, se for de qualquer outra coisa fungível.

Entretanto, tendo o contrato fins econômicos, não há filantropia entre a sociedade e o sócio, o que indica que o contrato de mútuo deveria prever, no caso sob exame, a forma de devolução dos valores tomados de empréstimo, os juros, o prazo, entre outros. Não há nos autos sequer o contrato de mútuo propriamente dito. O contribuinte cuidou de juntar às fls. 1.151 a 1.154 termos de quitação do mútuo, sem apresentação do contrato que originou as obrigações perante as empresas CENTRAL e SERPA.

Estranhamente, foram apostas as datas de 1/7/2008 e 31/12/2008 em ambos os termos de quitação, mas o registro público somente foi efetivado em 18/4/2011, o que demonstra um imenso casuísmo ao se registrar os termos de quitação apenas à época da apresentação da peça impugnatória. Não se sabe qual foi a dificuldade de se juntar os contratos de mútuo com registro cartorial contemporâneo, ou seja, firmados lá em 2007, o mesmo valendo para as quitantes supostamente efetivadas em 2008. Observa-se que tais datas são as mesmas contidas em planilhas elaboradas pelo contribuinte durante o procedimento fiscal para justificar recebimento de lucros.

Ainda assim, cabe afirmar que não se sustenta o inconformismo da defesa em relação à constatação fiscal de que os empréstimos foram quitados apenas de forma escritural. E esta quitação não se deu de forma escritural na contabilidade, pelo menos não há registros contábeis com a demonstração de baixa do mútuo. O que de fato ocorreu foi a quitação dos empréstimos pelas informações nas declarações de ajuste anual dos exercícios de 2008 e 2009. À fl. 23 consta na declaração de dívidas e ônus reais, obrigação junto às empresas CENTRAL (R\$5.092.500,00) e SERPA (R\$2.595.657,82) em 31/12/2007. Na sequência, fl.

34, a situação das dívidas passou a ser de R\$0,00 em 31/12/2008.

Conforme termo de quitação de fls. 1.151 e 1.152, a empresa CEPAR, assumiu a dívida no valor de R\$5.092.500,00 do contribuinte junto à CENTRAL, isto por conta da existência de crédito em seu favor, proveniente de lucros a serem distribuídos na CEPAR. O mesmo ocorreu em relação à empresa SERPA em que foi dada quitação ao contribuinte e outros três irmãos à vista da existência de lucros a serem distribuídos em favor deles.

Para comprovar que esta operação escritural é válida e possui justificativa na compensação mencionada no parágrafo anterior, o contribuinte, além dos termos de quitação mencionados e juntados à impugnação, apresentou durante o procedimento fiscal, vários documentos, entre eles, extratos bancários, planilhas e lançamentos de crédito efetuados pela Cooperativa de Crédito dos Plantadores de Cana de Sertãozinho – COCRED, bem como resposta aos ofícios detalhando o recebimento de valores a título de lucros, que serão analisados e trazidos por amostragem porque a ordem de ocorrência das justificativas da defesa é a mesma, ou seja, o argumento utilizado para a comprovação do recebimento dos lucros e quitação dos empréstimos segue o mesmo padrão para todos os valores envolvidos.

Pelas explicações contidas na resposta a uma das intimações, fls. 425 a 428, para comprovação do recebimento dos lucros e dividendos declarados, o contribuinte argumentou que os valores de R\$9.413.250,00 (CEPAR) e R\$5.114.517,40 (SERPA) foram recebidos por meio de depósitos em contas correntes na COCRED e em outros bancos e parte desse valor correspondeu ao abatimento dos empréstimos junto à CENTRAL e à SERPA.

Alguns depósitos foram realizados em contas mantidas em conjunto com os irmãos e foi demonstrada a parte que lhe tocava.

Nas planilhas de fls. 430, 431, 450 e 451 consta no histórico diversas transferências de recursos das empresas CEPAR e SERPA em favor do impugnante e de outros, sendo certo que na coluna “TOTAL” os valores correspondem àqueles inerentes aos declarados como lucros distribuídos por estas empresas. Os documentos suporte dessas operações são os lançamentos de créditos bancários de fls. 432 a 449 e de 452 a 478. Tanto no histórico desses documentos quanto naquele das planilhas mencionadas não há nenhuma hipótese de se entender que os valores de liquidação de mútuo e de transferências bancárias inominadas possam servir para justificar a existência do recebimento de lucros e tampouco para provar que os empréstimos foram quitados pela via da compensação.

Os créditos em favor de Marco Antônio Paschoal não possuem identificação da natureza do evento. Vale dizer, não foi consignado nos documentos que aqueles valores correspondiam a pagamentos a título de lucros. Esta informação é trazida apenas nas justificativas constantes da planilha elaborada pelo contribuinte, sem que tenha sido apresentada qualquer prova nesse sentido, como por exemplo as contas contábeis das empresas com registros dos eventos de baixa de mútuo e redução do saldo a receber de lucros e dividendos para cada sócio individualmente considerado.

Neste aspecto, nenhuma dificuldade teria o interessado já que é sócio das empresas e poderia, a qualquer tempo providenciar tais comprovações. As informações apresentadas na declaração de ajuste por si só, e a informação global em balanço contábil e na DIPJ são insuficientes para comprovar a efetiva distribuição desses lucros. Daí porque faz todo sentido o argumento exarado pela autoridade lançadora no item 8 do Termo de Constatação de fls. 1.110 a 1.112, quando salientou que os pagamentos sem causa deveriam ser objeto de lançamento do imposto de renda retido na fonte nas pessoas jurídicas.

Ainda que tenha sido provada a efetiva movimentação de numerário da empresa ao sócio, os históricos de transações bancárias dão conta de transferências bancárias favoráveis ao contribuinte, sem que tenha havido qualquer vinculação desses valores com os lucros supostamente distribuídos.

Como registrado anteriormente, o padrão de justificativa é o mesmo para demonstrar o recebimento de lucros em ambas as empresas. Sendo assim, a tabela a seguir irá realçar apenas alguns dos eventos trazidos pelo próprio contribuinte, para comprovar que não houve a tal compensação propagada pela defesa.

Empresa	Data	Histórico	Parte Marco Antônio Paschoal (MAP)
CEPAR	30/06/2008	Liquidação Mútuo por conta de CENTRAL.	R\$5.092.500,00
	29/8/2008	Transferência bancária para MAP e outros.	R\$150.000,00
	17/11/2008	Transferência bancária para MAP e outros.	R\$30.000,00
SERPA	25/8/2008	Transferência para MAP	R\$156.186,29
	6/11/2008	Transferência para MAP	R\$12.500,00
	30/12/2008	Liquidação dívida e ônus junto à SERPA	R\$2.595.657,82

Tanto o histórico trazido na planilha de fls. 430, 431, 450 e 451 quanto o histórico registrado no lançamentos de crédito de fls. 432 a 449 e de 452 a 478 não guardam qualquer relação com pagamento de lucros ao Sr. Marco Antônio Paschoal. Esses últimos documentos, avisos de lançamentos de crédito limitam-se a informar o débito via caixa na conta corrente das empresas CEPAR e SERPA e o respectivo crédito em favor do contribuinte e outras pessoas, sem demonstrar a existência de qualquer pagamento de lucros.

A vinculação dos depósitos aos lucros é obra da tentativa da defesa de se desvincular da imputação fiscal de omissão de rendimentos, porque não há nenhuma relação entre os créditos nas contas bancárias examinadas pelos extratos carreados aos autos com o recebimento de lucros.

Nas planilhas, a defesa, para dar contornos de legalidade aos termos de quitação trata das quitações como recebimento de lucros que teriam sido computados como baixa dos empréstimos. Como a maioria dos depósitos favoráveis ao contribuinte possuem no histórico transferências de recursos das empresas, sem qualquer referência ao pagamento de lucros, o que se pode afirmar é que o contribuinte pode ter recebido tais valores à conta de diversos motivos. Mas no contexto que se insere o lançamento fiscal, não há prova alguma da existência do recebimento de tais lucros.

Da análise dos documentos juntados aos autos, o que se tem é que o contribuinte baixou os empréstimos escrituralmente nas declarações de ajuste e elaborou duas planilhas nas quais indicou ter baixado os contratos de empréstimo, sem a apresentação de um elemento contábil sequer que demonstrasse o registro individual das dívidas, nem tampouco as contas individualizadas por sócios no recebimento dos lucros e as compensações porventura existentes.

É válido trazer à colação os itens 1.2.4 de fl. 426 e 2.2.6 de fl. 428 quando da apresentação de justificativa sobre a comprovação dos lucros.

1.2.4. O valor de R\$5.820.000,00 a título de distribuição de lucros pela Cepar Participações Ltda, correspondeu à liquidação por conta e ordem de Marco Antonio Paschoal, de contratos de mútuo, perante a Central Energética Paraíso S/A, cujo saldo em 31/12/2007 era de R\$5.092,500,00, valor constante como dívida e ônus na Declaração de Imposto de Renda do ano base de 2007, de Marco Antonio Paschoal, e o valor de R\$727.500,00, recebido por Marco Antonio Paschoal da Central Energética Paraíso S/A, em 04/01/2008, também correspondeu à liquidação por conta e ordem de Marco Antonio Paschoal, de contrato de mútuo, perante a Central Energética Paraíso S/A.

.....

2.2.6. O valor de R\$2.595.657,82 a título de distribuição de lucros pela Serpa Empreendimentos e Participações Ltda, correspondeu à liquidação de conta corrente perante a Serpa Empreendimentos e Participações Ltda, cujo saldo em 31/12/2007 era de R\$2.595.657,82, valor constante como dívida e ônus na Declaração de Imposto de Renda de Marco Antonio Paschoal no ano base de 2007.

Tendo o contribuinte um crédito junto às empresas CEPAR e SERPA nos valores de R\$9.413.250,00 e R\$5.114.517,40, nesta ordem, e havendo débito de R\$5.092.500,00 junto à CENTRAL, assumido pela CEPAR e outros R\$2.595.657,82 junto à SERPA, obviamente que os supostos lucros a serem creditados nas contas do impugnante deveriam corresponder à diferença entre esses lucros e os débitos dos empréstimos contraídos o que significa que deveria haver a demonstração de que a CEPAR e a SERPA contabilizaram individualmente nos registros contábeis relativos ao Sr. Marco Antônio, as diferenças de R\$4.320.750,00 e de R\$2.518.859,58, respectivamente que seriam os saldos efetivos a serem depositados, já que a diferença correspondente à quitação dos mútuos ocorreria de forma escritural. Mais uma vez é preciso ficar claro que tais diferenças, assim considerando as planilhas elaboradas pela defesa, referem-se a transferências de valores ao contribuinte, sem qualquer identificação da existência de pagamentos de lucros.

Por tudo isto percebo após a análise da documentação apresentada que agiu bem a autoridade lançadora, pois se não há provas de que os empréstimos foram quitados, o contribuinte obteve vantagem e tais valores não podem ser tratados de outra forma senão a de rendimentos tributáveis omitidos na declaração de ajuste anual.

É bem verdade que a legislação separa muito bem os conceitos de dívida e de rendimentos tributáveis, mas por todo o arcabouço probatório contido nos autos ficou bastante evidente que o contribuinte auferiu vantagem sob a forma de empréstimos cuja quitação não existiu, porque inexistente a compensação com os supostos lucros a que teria direito. E nesse contexto, inserem-se os contornos dados aos rendimentos, conforme dicção dos artigos 43, § 1º do Código Tributário Nacional e 3º, § 4º da Lei 7.713/1988, pois o imposto incide sobre o rendimento bruto auferido, ressalvadas as deduções legais, independente da denominação que lhe seja atribuída.

Código Tributário Nacional:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

(...)

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

(...)

Lei 7.713/1988:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

(...)

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

(...)

Conclusão

Voto por rejeitar a preliminar alegada e, no mérito, negar provimento ao recurso.

João Maurício Vital - Relator