



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.724387/2013-10
ACÓRDÃO	2401-012.161 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SERGIO LUIZ JANIKIAN
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO.

Sendo o IRPF tributo sujeito ao lançamento por homologação, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador. Contudo, nas hipóteses de falta de recolhimento prévio do IRPF ou de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial obedece à regra contida no art. 173, I, do CTN, iniciando-se nº primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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

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

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

TRIBUTAÇÃO EM DUPLICIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se desincumbiu o Recorrente de demonstrar que os valores apurados nas infrações de Omissão de Rendimentos do Trabalho Recebidos por

Pessoa Jurídica e Rendimentos Classificados Indevidamente na DIRPF estavam duplicados, visto que não havia identidade de valor.

MULTA QUALIFICADA. INTUITO FRAUDULENTO. SIMULAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, a multa de ofício é agravada.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96 com redação dada pela Lei nº 14.689/23, reduzindo-a ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Elisa Santos Coelho Sarto – Relatora

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Raimundo Cassio Gonçalves Lima (substituto integral), Guilherme Paes de Barros Geraldi, Elisa Santos Coelho Sarto e Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausente a Conselheira Monica Renata Mello Ferreira Stoll.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de crédito tributário do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF efetuado por meio do Auto de Infração lavrado em 07/04/2014 (fls. 1073-1083), no montante de R\$ 2.100.401,85, sendo R\$ 712.487,18 de imposto, R\$ 319.183,89 de juros de mora calculados até 04/2014 e R\$ 1.068.730,78 de multa qualificada, calculada sobre o principal.

De acordo com o Relatório da Atividade Fiscal (e-fls. 1086-1100):

Resumidamente, no que tange ao IRPF, as infrações encontradas nesta fiscalização dizem respeito a:

- Rendimentos tributáveis auferidos de pessoa jurídica (PJ) e declarados como sendo rendimentos isentos sob a rubrica “Lucros e dividendos recebidos pelo titular” para o ano-calendário 2008;
- Rendimentos tributáveis recebidos de PJ através da simulação de operações de mútuo e não declarados em sua Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) durante os anos-calendário 2008 e 2009.

[...]

5) DAS INFRAÇÕES APURADAS

5.1) DOS RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF Através do processo de fiscalização, foi constatado que o contribuinte fiscalizado havia declarado, em sua DIRPF 2009, referente ao ano-calendário 2008 (em anexo às fls. 1054 a 1062), rendimentos isentos e não-tributáveis no montante de R\$ 1.130.321,88 (um milhão, cento e trinta mil, trezentos e vinte e um reais e oitenta e oito centavos) recebidos da empresa MERCOSUL COMERCIAL E INDUSTRIAL LTDA, CNPJ 60.333.267/0001-22, a título de “Lucros e dividendos” pagos pela empresa a seus sócios, dentre os quais figurava o Sr. Sérgio Luiz Janikian.

[...]

No entanto, apesar da concessão de todo prazo suplementar solicitado pelo sujeito passivo para apresentação da documentação, o contribuinte nada apresentou acerca dos rendimentos em questão, limitando-se, em sua resposta protocolizada em 09/10/2013 (em anexo às fls. 62 a 325), a informar, em resumo, que devido a problemas de relacionamento existentes entre ele e a empresa MERCOSUL, não foi possível recuperar a documentação solicitada pela presente Auditoria-Fiscal. Também solicitou que intimássemos diretamente a empresa MERCOSUL para a obtenção de tal documentação.

Ocorre que recentemente realizamos uma fiscalização na própria empresa MERCOSUL, a qual foi encerrada em 13/12/2013, conforme PAF nº 13971.724186/2013-83, do qual o contribuinte Sérgio Luiz Janikian tomou conhecimento pelo fato de ter sido incluído no rol de sujeitos passivos solidários uma vez que era sócio-administrador da empresa à época dos fatos fiscalizados. O

Sr. Sérgio tomou ciência do Termo de Sujeição Passiva Solidária e dos respectivos Autos de Infração integrantes de tal PAF no dia 16/12/2013, por via postal, conforme AR anexado ao PAF em questão.

Assim, através de tal ação fiscal levada a cabo na empresa MERCOSUL, tivemos acesso a documentos que comprovam que não houve qualquer distribuição de lucros por parte da empresa a seus sócios durante o ano de 2008.

[...]

Não foram encontrados outros lançamentos ou referências a pagamentos de dividendos ou quaisquer outras distribuições de lucros na contabilidade da empresa MERCOSUL que envolvessem o contribuinte fiscalizado Sr. Sérgio Luiz Janikian. Ou seja, tais constatações comprovam que houve uma SIMULAÇÃO de distribuição de lucros referente ao ano-calendário 2008, sendo que tal fato não ocorreu em realidade.

Por todo o exposto, concluímos que os rendimentos em questão foram classificados indevidamente pelo contribuinte, em sua DIRPF, como rendimentos isentos e não-tributáveis, visto se enquadrarem como tais e, dessa forma, realizamos os lançamentos de tais valores como rendimentos tributáveis. Tais lançamentos estão consignados nos Autos de Infração que integram o presente PAF e dos quais o presente Relatório é parte integrante.

5.2) DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

Também durante a fiscalização levada a cabo na empresa MERCOSUL, conforme PAF nº 13971.724186/2013-83, já anteriormente citada, tomamos ciência de que a empresa realizava pagamentos de remuneração a seus sócios, dentre eles o Sr. Sérgio, através de contratos de mútuo. Tal artifício caracteriza mais uma SIMULAÇÃO que certamente tinha por objetivo impedir a tributação sobre os valores recebidos, configurando claramente uma tentativa de sonegação e/ou fraude tributária.

Tal conclusão encontra respaldo nas constatações e documentos a seguir, todos anexados ao presente PAF:

- “Ata de Reunião da Administração” da empresa MERCOSUL realizada em 01 de maio de 2008 (em anexo à fl. 1027): em tal documento, ficou estabelecido que “todo e qualquer valor fornecido ao sócio, que seja superior ao valor do pró-labore por ele percebido, atualmente no importe de R\$ 4.000 (quatro mil reais), será considerado como mútuo não feneratício, ou seja, fornecido gratuitamente pela Sociedade aos sócios”;

Em depoimento prestado à Justiça no dia 26/08/2010 às 16:00, presente nos Autos nº 008.09.026167-1 referentes a uma Ação Indenizatória/Ordinário ajuizada perante a Justiça do Estado de Santa Catarina pelo Sr. Sérgio Luiz Janikian contra os demais sócios da empresa MERCOSUL (“TERMO DE DEPOIMENTO

PESSOAL DA PARTE AUTORA”, em anexo às fls. 1028 a 1029), o próprio Sr. Sérgio declara que “havia uma convenção entre os sócios que ocorreria uma retirada mensal de R\$50.000,00 por cada um dos sócios para suas despesas pessoais; que ‘está havendo uma guerra de palavras, dizendo que isto é prolabore ou outra definição qualquer’; que, o fato é que esta importância era retirada pelos sócios” e também que “não sabe explicar exatamente como se compunha o valor de R\$50.000,00 da retirada mensal, não sabendo explicar o que dentro deste valor representava o prolabore e o que representava o valor que ajustará como retirada mensal de cada um dos sócios, ‘que depois seria acertado de alguma maneira na contabilidade’” e ainda que “reconhece que assinou balanços em que este excedente foi anotado como ‘mutuo’ dos sócios”;

[...]

- Nas DIRPF 2009 e 2010 do contribuinte fiscalizado, referentes respectivamente aos anos-calendário 2008 e 2009 (em anexo às fls. 1054 a 1071), não existe sequer menção a quaisquer dívidas com a empresa MERCOSUL, muito menos no que se refere às supostas operações de mútuo celebradas entre as partes.

Por todo o exposto, concluímos que, de fato, houve o recebimento de recursos por parte do contribuinte a título de remuneração e que não foram tributados por terem sido recebidos através de uma SIMULAÇÃO de operações de mútuo que certamente tinha por objetivo impedir a tributação sobre os valores recebidos, configurando claramente uma tentativa de sonegação e/ou fraude tributária.

Assim, fica claramente caracterizada a omissão de rendimentos do trabalho recebidos de Pessoa Jurídica por parte do contribuinte fiscalizado e, dessa forma, tomando por base os valores escriturados pela empresa MERCOSUL em sua contabilidade e os comprovantes dos pagamentos realizados para o Sr. Sérgio conforme já mencionado, realizamos os lançamentos dos valores em questão como rendimentos tributáveis que, de fato, são.

[...]

6) DA MULTA DE OFÍCIO

[...]

Tais elementos se encontram no caso presente, pois, conforme amplamente demonstrado, em especial através dos fatos relatados na seção 5 acima que demonstram o dolo, a prática de fraude e de simulação de operações, pode-se afirmar que o contribuinte cometeu a infração de forma deliberada, com plena consciência de que os recursos que recebia tratavam-se de remuneração paga pela empresa MERCOSUL e, portanto, de que os mesmos estavam sujeitos à tributação.

Tal prática fez parte da rotina administrativa da empresa MERCOSUL, da qual o contribuinte fiscalizado era sócio e administrador, o que comprova que a intenção do contribuinte sempre foi a de reduzir os tributos devidos.

Tais fatos configuram as práticas de sonegação e/ou fraude descritos nos art. 71 e 72 da Lei nº 4.502 / 64, transcritos acima.

Por todo o exposto e de acordo com o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430 / 96, transcrito acima, o percentual da multa de ofício deve ser duplicado, alcançando 150%.

7) DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO

[...]

Sendo assim, o valor total dos lançamentos realizados foi de R\$ 2.100.401,85 (dois milhões, cem mil, quatrocentos e um reais e oitenta e cinco centavos), sendo que tal montante será recalculado, na data do efetivo pagamento, de acordo com a legislação aplicável.

8) DA DECADÊNCIA No caso da presente ação fiscal, não há que se considerar que tenha transcorrido o prazo decadencial, visto que, de acordo com o que foi relatado até o momento, em especial nas seções 5 e 6 acima, fica patente o dolo, a fraude e a simulação de operações com o único intuito de reduzir os tributos devidos.

Dessa forma, para fins de análise da decadência, não se pode alegar a aplicação do § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) [...]

Assim, aplica-se ao caso em tela o inciso I do art. 173 do CTN [...]

9) DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS

A lavratura do presente AUTO DE INFRAÇÃO para o IRPF originou a REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS constante do PAF nº 10880.724388/2013-56.

O Recorrente apresentou Impugnação (e-fls. 1115 e ss.), sustentando, em suma:

- i) Dos fatos – Da formação da empresa Mercosul Comercial e Industrial LTDA – a empresa é resultado da incorporação da empresa Dom José Têxtil Indústria e Comércio LTDA, da qual o Recorrente era sócio, passando a deter 10% da Mercosul.

Da Relação do Impugnante com a empresa Mercosul Comercial Industrial LTDA – a relação foi conturbada desde o início, culminando com a exclusão compulsória do Recorrente do quadro societário da Mercosul em 20/07/2009, indevidamente, sem demonstração de justa causa ou indenização;

Do termo de sujeição passiva recebido em virtude de autuação fiscal na empresa Mercosul, referentes aos anos de 2008 e 2009;

- ii) Das preliminares – Da não comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte da Autoridade Fiscal no que tange à classificação dos rendimentos na DIRPF;

Da não comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte da Autoridade Fiscal no que tange suposta omissão de rendimentos;

Da decadência ao direito de lançar os fatos geradores ocorridos no ano de 2008;
- iii) No mérito, da ausência de omissão de rendimentos tributáveis. Subsidiariamente, da impossibilidade de aplicação da multa agravada do art. 44 da Lei nº 9.430/96

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I, por meio do Acórdão de e-fls. 1328-1347, julgou improcedente a impugnação, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO.

Sendo o IRPF tributo sujeito ao lançamento por homologação, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador. Contudo, nas hipóteses de falta de recolhimento prévio do IRPF ou de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial obedece à regra contida no art. 173, I, do CTN, iniciando-se nº primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Como a distribuição de lucros não é tributada na pessoa física, torna-se crucial a comprovação de sua existência na contabilidade da empresa.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

É aplicável a multa qualificada quando restar caracterizado o evidente intuito de fraude do Contribuinte no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 1485 e ss.), em que sustenta, em síntese:

- i) **Da tributação em duplicidade do mesmo rendimento auferido em 2008:** A EFMAC lavrou o auto de infração para exigir, no ano-calendário de 2008, do Recorrente o IRPF e os respectivos acréscimos legais sobre rendimentos no valor de R\$ 1.130.321,88 e R\$ 1.197.602,64, autuados, respectivamente, sob as rubricas rendimentos classificados indevidamente na DIRPF e omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica. Ocorre que a EFMAC não se atentou para o fato de que os valores sobre os quais foi constituído o IRPF se referem, na verdade, ao mesmo rendimento: os lucros distribuídos pela Mercosul ao Recorrente, de forma antecipada ou não, que também foram equivocadamente denominados de mútuo pela EFMAC e tributados como omissão de rendimentos.

Indica que, conforme Termo de Depoimento Pessoal da Parte Autora, em que foi colhido o depoimento pessoal do Recorrente nos autos da ação de indenização nº 008.09.026167-1, movida pelo Recorrente em face de seus ex-sócios na Mercosul, o Recorrente afirmou que todos os valores registrados na Mercosul como mútuo eram declarados como dividendos em sua DIRPF. Fato corroborado pela Ata de Reunião da Administração da Mercosul e depoimento de outro sócio.

Ocorre que os chamados "mútuos" pagos pela Mercosul se caracterizam, na realidade, como verdadeira forma de antecipação de dividendos pela Mercosul, tendo sido declarados como dividendos na DIRPF do Recorrente. Por essa razão, os "mútuos" não estão declarados no campo Dívidas e Ônus Reais da DIRPF do Recorrente. Também não há que se falar em "omissão de rendimentos", pois tais rendimentos foram declarados na DIRPF do Recorrente, não tendo o Fisco se atentado para a realidade dos fatos. lançamento atingiu o mesmo rendimento, que, para fins da autuação, foi calculado a partir de fontes diferentes: (i) a DIRPF do Recorrente, onde declarado o valor de R\$ 1.130.321,88, a título de recebimento de lucros da Mercosul, para o ano-calendário de 2008; e (ii) a contabilidade da Mercosul, onde registrado o pagamento de mútuo ao Recorrente, no ano-calendário de 2008, no valor de R\$ 1.197.602,54. A mesma riqueza não pode ser considerada, dentro do mesmo ano-calendário, renda do mesmo contribuinte sob duas qualificações distintas (dividendo e remuneração).

Assim, demonstrado que os lançamentos efetuados sob as rubricas rendimentos classificados indevidamente na DIRPF e omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica referem-se à mesma riqueza, tem-se a indevida tributação do patrimônio do Recorrente,

podendo subsistir apenas um dos lançamentos. Caso contrário, implicaria a ocorrência de bis in idem.

A diferença de R\$ 67.280,66 entre os dois valores declarados é imaterial, não sendo capaz de infirmar a alegação deste item. O Recorrente pode ter cometido um erro em suas DIRPF em virtude da litigiosa relação societária entre ele e seus ex-sócios da Mercosul, que lhe negavam informações.

- ii) **Da natureza dos dividendos dos "mútuos" registrados pela Mercosul – possibilidade de distribuição de lucros no ano-calendário de 2008 e 2009:** os "mútuos" registrados na contabilidade da Mercosul relativos aos anos-calendário de 2008 (R\$ 1.197.602,54) e 2009 (R\$ 289.800,00) referem-se, na verdade, a lucros distribuídos pela empresa, os quais são isentos do IRPF por força do artigo 10 da Lei nº 9.249/1995.

O Recorrente informou em sua DIRPF o recebimento de lucros distribuídos pela Mercosul no ano-calendário de 2008, que, conforme demonstrado no item anterior, foram pagos, inicialmente, sob a forma de mútuos não feneratícios no valor de R\$ 1.197.602,548. Com relação ao ano-calendário de 2009, deixou de informar o recebimento dos R\$ 289.800,00 por um equívoco, pois o estremecimento de sua relação com os demais sócios da Mercosul impossibilitou a obtenção de informações precisas sobre os lucros distribuídos.

O Fisco requalificou os rendimentos declarados em DIRPF a título de recebimento de lucros como rendimentos sujeitos à tributação, submetendo-os à tributação pelo IRPF à alíquota progressiva de 27,5%. O fundamento para a requalificação reside na suposta inexistência de lucros distribuídos pela Mercosul. O Fisco, com base nessas regras, não tendo, supostamente, encontrado registros contábeis do pagamento de dividendos pela Mercosul ao Recorrente, requalificou os rendimentos declarados em sua DIRPF e lançou o IRPF acrescido de multa de ofício sobre eles. Contudo, tais lucros foram equivocadamente registrados na contabilidade da Mercosul como "mútuos", apesar de sua real natureza jurídica ser de lucro distribuído.

Os mútuos eram pagos como adiantamentos de dividendos aos sócios. Tais adiantamentos eram pagos paralelamente ao pró-labore mensal de R\$ 4.000,00 efetuado pela Mercosul a seus administradores, consoante a já mencionada Ata de Reunião de Administração da Sociedade realizada em 1º de maio de 2008. Caso a sociedade viesse a apurar lucros no final do ano-calendário, realizava-se um "acerto de contas" entre o montante devido pelos sócios e a parte que lhes cabia do lucro apurado pela Mercosul. Se

houvesse lucro a distribuir, o sócio deveria quitar o empréstimo perante a sociedade, seja imediatamente ou em momento posterior, quando da apuração de lucro em outro ano-calendário.

Além disso, o Fisco ignorou o pagamento de um pró-labore mensal considerável de R\$ 4.000,00 a seus sócios. Caso a intenção da Mercosul e de seus sócios fosse realmente burlar a legislação tributária, um valor menor a título de pró-labore teria sido determinado.

Não há que se falar, portanto, na existência de "mútuos simulados" no valor de R\$ 1.487.402,54 (valor referente aos períodos de 2008 e 2009), pois todo esse valor refere-se a lucros pagos pela Mercosul ao Recorrente.

A Dom José Têxtil Industrial Ltda. ("Dom José") (para o período entre 01.01.2008 e 01.05.2008) e a Mercosul (para o período entre 02.05.2008 e 31.12.2008) apuraram lucros societários passíveis de distribuição ao Recorrente em 2008, sendo: a) Dom José: lucro líquido de R\$ 413.557,10, para o período de janeiro a abril de 2008, sendo o Recorrente detentor de 80% da empresa, fazendo jus a R\$ 330.845,68 a título de dividendos; b) Mercosul: lucro líquido de R\$ 10.119.026,00, para o período de maio a dezembro de 2008, sendo o Recorrente detentor de 10% da empresa, fazia jus a R\$ 1.011.902,60. Em balancete de junho de 2009, a Mercosul havia registrado resultado de R\$ 6.437.695,03, suficiente para albergar os R\$ 289.800,00 registrados como mútuo na contabilidade.

Ainda que se entenda que a distribuição de lucros tenha sido realizada sem lastro no resultado da Mercosul, os valores adiantados ao Recorrente devem ser efetivamente considerados como mútuos. Como já demonstrado, a lógica de pagar mútuos não feneratícios residia na facilitação da distribuição de lucros pela Mercosul, que os antecipava sob a forma de empréstimos. Na hipótese de a sociedade não apurar lucros distribuíveis, o sócio continuava na posição de devedor da sociedade, o que caracterizava o mútuo. Assim, mesmo que se entenda que não houve lucro apurado passível de distribuição nos anos-calendário de 2008 e 2009, os valores pagos devem ser tratados como verdadeiros mútuos em função de sua natureza cambiante: dividendo se apurado lucro pela Mercosul ou empréstimo se inexistente lucro a distribuir. Também por essa razão, o lançamento deve ser cancelado, pois os mútuos, por caracterizarem-se como dívidas, não podem representar um acréscimo patrimonial apto a atrair a incidência do IRPF.

- iii) **Da inexistência de dolo, fraude ou simulação:** As alegações do Fisco são, novamente, falaciosas, pois a conduta do Recorrente não é composta de atos dolosos, fraudulentos ou simulados. Ainda que se entenda que o fluxo

de recursos da Mercosul ao Recorrente possa ser qualificado do modo como o Fisco o fez, apenas a conduta da Mercosul poderia ser adjetivada de dolosa, fraudulenta ou simulada. Aduz a Súmula CARF nº 14. A prática de fraude ou simulação não foi demonstrada pelo Fisco, que se limitou a alegar que o fato de o Recorrente ter declarado em sua DIRPF o recebimento de lucros distribuídos pela Mercosul seria prática fraudulenta.

Com relação à inexistência de menção a dívidas, nada consta nas DIRPF do Recorrente, pois diferentemente do quanto alegado pelo Fisco, os "mútuos" decorriam da distribuição de lucros, razão pela qual declarados como tal. Em outras palavras, não havia por que o Recorrente declarar como dívida riqueza que tem a natureza de dividendo.

Não se pode sustentar a existência de ato fraudulento ou simulado por parte do Recorrente. O Recorrente não pode ser responsabilizado por atos praticados por terceiros e o fato de ser sócio da Mercosul não o torna responsável pela prática de tais atos, ainda mais no contexto litigioso em que se encontrava com os demais sócios. Ainda, a Ata de Reunião de Administração em que foi deliberado o pagamento dos "mútuos" não foi assinada pelo Recorrente, mas por outros administradores, o que comprova cabalmente a falta de participação dele em eventual ato fraudulento. Pede, portanto, o cancelamento da multa qualificada.

- iv) **Da decadência dos créditos tributários apurados no ano-calendário de 2008:** Inexistente dolo, fraude ou simulação, a apuração do imposto realizada pelo Recorrente foi homologada tacitamente pelo fisco em virtude da regra prevista no art. 150, parágrafo 4º do CTN. No presente caso, o Recorrente foi intimado do auto de infração para exigência dos créditos tributários de IRPF apurados nos anos-calendários de 2008 e 2009 em 10 de abril de 2014 (fls. 1108/1109). Como o IRPF é um tributo sujeito às regras do artigo 150 do Código Tributário Nacional, referido lançamento poderia afetar apenas os fatos jurídicos tributários relativos a cinco anos anteriores, isto é, aqueles ocorridos a partir de 10 de abril de 2009. Por essa razão, o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2008 foi atingido pela decadência, pois seu fato jurídico tributário deu-se em 31 de dezembro de 2008. O lançamento para constituição dos créditos apurados em 2008 poderia ser efetuado somente até 31 de dezembro de 2013, motivo pelo qual parte do auto de infração deve ser cancelada.

Ainda que a sistemática da decadência fosse pelo art. 173, I do CTN, também haveria a perda do direito de o Fisco constituir os créditos tributários do ano-calendário de 2008. O Superior Tribunal de Justiça, nº julgamento do já mencionado Recurso Especial nº 973.733, julgado sob a sistemática dos

recursos repetitivos, decidiu que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato jurídico tributário. Assim, a contagem do prazo decadencial se iniciaria em 01/01/2009, tendo extinguido o direito de cobrança em 01/01/2014.

- v) **Da ilegitimidade de incidência de juros de mora sobre as multas de ofício:** não há como pretender a incidência de juros sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi. Além do mais, é cediço que os juros não existem por si. Esses decorrem, antes de tudo, de uma obrigação principal. O mesmo ocorre com a multa, que só surgirá se existir uma obrigação anterior não quitada no prazo legal. Logo, os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que essa não retrata a obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o devedor. Ainda, cumpre também ressaltar que não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa. Colaciona decisões do Conselho dos Contribuintes e da CSRF.

Os autos foram remetidos para julgamento pelo CARF.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Elisa Santos Coelho Sarto**, Relatora

1. Admissibilidade

O recurso interposto é tempestivo e, presentes os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

2. Decadência

Preliminarmente, é necessário verificar a alegação do Recorrente de que tenha havido decadência dos créditos tributários apurados no ano-calendário de 2008. Sustenta que há ausência de dolo, fraude ou simulação no recebimento dos rendimentos submetidos ao IRPF e, por ter havido pagamento antecipado, deve ser aplicada a inteligência do art. 150, §4º do CTN.

Ainda que se entenda pela regra do art. 173, I do CTN, alega que “o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato jurídico tributário. Assim, a contagem teria iniciado em 01/01/2009, encerrando em 01/01/2014, portanto, anterior à ciência do auto de infração, que ocorreu em 10/04/2014.

Nota-se, no entanto, que o lançamento do presente caso foi realizado com multa qualificada nos termos do art. 44, da Lei nº 9430/96, sendo que os motivos serão aprofundados no tópico “Multa Qualificada”. O prazo decadencial, portanto, será o do art. 173, I do CTN, nos termos da Súmulas CARF nº 72 e nº 101:

Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 101: Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Na sistemática do art. 173, I do CTN, considera-se concluído o fato gerador do Imposto de Renda no último dia do ano, neste caso 31/12/2008. Ao contrário do que supõe o Recorrente, no último dia do prazo ainda não é possível realizar o lançamento. O fato gerador tem que estar completo. Deste modo, em tese, o lançamento somente poderia ocorrer no dia seguinte, que coincide com o início do próximo exercício, ou seja, 01/01/2009. Mas a norma concede um prazo maior para a Administração Tributária fazer o lançamento e adia o início para o exercício seguinte, ou seja, 01/01/2010 é quando de fato inicia-se a contagem. Iniciada a contagem em 01/01/2010, ela terminaria em 31/12/2014.

Assim, a ciência em 10/04/2014 está dentro do prazo, motivo pelo qual afasto a decadência.

3. Mérito

Passa-se à análise das questões de mérito.

3.1. Da natureza dos dividendos dos “mútuos” registrados pela Mercosul – possibilidade de distribuição de lucros no ano-calendário de 2008 e 2009

Sustenta o Recorrente que os mútuos registrados na contabilidade da Mercosul nos anos-calendário de 2008 (R\$ 1.197.602,54) e 2009 (R\$ 289.800,00) referem-se, na verdade, a

lucros distribuídos pela empresa, os quais são isentos do IRPF por força do artigo 10 da Lei nº 9.249/1995. O Recorrente informou em sua DIRPF o recebimento de lucros distribuídos pela Mercosul no ano-calendário de 2008, que foram pagos, inicialmente, sob a forma de mútuos não feneratícios no valor de R\$ 1.197.602,548. Com relação ao ano-calendário de 2009, deixou de informar o recebimento dos R\$ 289.800,00 por um equívoco, pois o estrelecimento de sua relação com os demais sócios da Mercosul impossibilitou a obtenção de informações precisas sobre os lucros distribuídos.

A DRJ, por sua vez, entendeu que a escrituração contábil da concessão de empréstimos objetivou, na realidade, ocultar o pagamento de remuneração aos sócios da Mercosul. Destacou que:

Inicialmente, importante destacar que o próprio Contribuinte não informou em sua DIRPF (exercícios 2009 e 2010 – fls. 1054/1071) o suposto recebimento dos valores que alega terem sido distribuídos a título de lucros / antecipações.

É contrário ao que alega o Impugnante que na DIRPF do ano-calendário de 2008 tenha informado a distribuição de lucros não acatada pela Fiscalização e que resultou na apuração da infração Rendimentos Classificados Indevidamente na DIRPF (tratada no tópico anterior do presente Voto), mas não informar nas outras DIRPFs os valores que alega se constituírem em distribuição de lucros nos anos de 2009 e 2010.

Também é contrário à defesa que em seu depoimento na Ação Indenizatória / Ordinária nº 008.09.026167-1 (fl. 1028), o próprio depoente, por intermédio do seu procurador, reconheceu, em atenção ao solicitado pelos demandados (igualmente sócios da MERCOSUL), ter assinado balanços em que importâncias anotadas como mútuo dos sócios seriam posteriormente registradas como lucros e dividendos em sua DIRPF.

Tal afirmação enfraquece a alegação de que a escrituração contábil da empresa se constituiria em represália de autoria dos demais sócios contra o Impugnante, com os quais apresentava problemas de relacionamento.

O se observa na peça de defesa é que o Impugnante se restringe a alegar que os valores recebidos seriam decorrentes de distribuição de lucros, mas, em face da suposta dificuldade de relacionamento entre os sócios, em represália, foram escriturados como empréstimos.

Ocorre que tal alegação, por si só, não apresenta consistência no sentido de afastar o lançamento efetuado. Caberia ao Interessado comprovar o que alega, por meio de documentação hábil e idônea, a fim de se afastar o resultado da fiscalização levada a efeito originalmente na empresa MERCOSUL.

Entendo que não assiste razão ao Recorrente, devendo ser mantido o entendimento da decisão de piso.

O Recorrente argumenta que não há que se falar na existência de mútuos simulados pois todo o valor refere-se a lucros pagos pela Mercosul. No entanto, conforme descrito pela Fiscalização, não houve nenhuma distribuição de lucros ao Recorrente em 2008 e 2009. O único registro de distribuição ocorreu em 31/12/2008, no valor de R\$ 706.858,03, em que houve o lançamento, na contabilidade da Mercosul, de “Valor ref. Valor lucros distribuídos lucros 2007”, mas dois dias depois houve o seu estorno, através de outro lançamento, de mesmo valor, porém em sentido inverso.

Necessário também destacar o depoimento do Recorrente, de e-fls. 1028-1029, em que ele admite que a retirada mensal era de R\$ 50.000,00, sendo que R\$ 4.000,00 eram considerados pró-labore e o restante seria “acertado de alguma forma na contabilidade”. Em sua peça recursal, o Recorrente torna a afirmar que os mútuos eram uma forma de distribuir lucros para os sócios, sem que houvesse anteriormente, o levantamento e a comprovação da existência destes lucros.

Os lucros e dividendos distribuídos pela pessoa jurídica devem estar amparados em documentação hábil e idônea que ateste de maneira segura a vontade dos sócios na destinação dos desembolsos, uma vez que os pagamentos feitos pela pessoa jurídica a seus sócios podem revestir-se das mais diversas naturezas jurídicas, com incidência ou não de tributação. Ainda que o resultado da empresa no exercício revele a existência de lucros e a possibilidade de sua distribuição, esta somente se perfectibiliza através de comprovada autorização expressa da sociedade, com respaldo no contrato social e/ou escrituração contábil.

Verifica-se, no Contrato Social da sociedade Mercosul, que a Cláusula Nona regia a distribuição de lucros. O seu parágrafo segundo, inclusive, previa a possibilidade de levantar Balanços Extraordinários para a distribuição de lucros:

Cláusula Nona — O Exercício social coincidirá com o ano civil. Ao término do exercício compete aos administradores mandar efetuar a elaboração do inventário, do balanço patrimonial e balanço do resultado económico, ocasião em que os sócios deliberarão sobre a destinação do resultado apurado (art. 1.065, CC/2002) e a referência ao julgamento das contas no primeiro quadrimestre seguinte ao término do exercício social pelos sócios (art. 1.078, CC/2002) e à colocação destes documentos à disposição dos sócios não administradores, até 30 (trinta) dias antes da reunião ou da assembléia de sócios, anual (art. 1.078, § 10, CC/2002).

Parágrafo Primeiro: A critério dos sócios e no atendimento de interesses da própria sociedade, o total ou parte dos lucros poderá ser destinado à formação de Reservas de Lucros, conforme estabelecido pela Lei 6.404/76, ou, então, permanecer em Lucros Acumulados para futura destinação, ou ser pago na forma de juros sobre o capital próprio, ou distribuído aos sócios, de forma proporcional ou desproporcional às suas participações no Capital Social, estabelecidos previamente em ata pelos votos da maioria do capital social que assim determine,

tudo em conformidade com os artigos 997, inciso VII; e 107, do Código Civil Brasileiro/2002.

Parágrafo Segundo: A critério dos sócios, a sociedade poderá levantar Balanços Extraordinários para fins Contábeis ou para Distribuição de Lucros e/ou Pagamento de Juros sobre o Capital Próprio.

No entanto, verifica-se que os valores mensais recebidos pelo Recorrente, não seguiam o rito previsto no Contrato Social da empresa Mercosul. Não havia levantamento de balanço ou aprovação prévia para distribuição de lucros. O que ocorria era o pagamento e, conforme seu depoimento, depois a contabilidade acertaria de alguma forma. Assim, quando o Recorrente recebia, passando a ter disponibilidade econômica, estes valores não eram revestidos da natureza de lucros distribuídos, nem se revestiram dessa natureza posteriormente, visto que não houve distribuição de lucros ao Recorrente nos exercícios de 2008 e 2009. Assim, não podem ser considerados isentos de tributação.

Ademais, importante mencionar que a empresa Mercosul foi também autuada pelos pagamentos de pró-labore revestidos de contratos de mútuo, em relação às contribuições previdenciárias incidentes. Nos dois processos, nº 13971.723932/2013-11 e 13971.723933/2013-66, julgados em 10/05/2018, por esta d. Turma, foi negado provimento aos Recursos da Mercosul, mantendo o lançamento realizado. Destacam-se os trechos do acórdão nº 2401-005.513, de relatoria da Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa, referente ao período de apuração de 01/01/2008 a 31/12/2008:

Resta analisar se os pagamentos efetuados aos administradores decorreram efetivamente dos contratos de mútuo ou se caracterizam remuneração indireta ou pagamento sem causa, pois incontroverso que os pagamentos foram realizados pela Recorrente (pessoa jurídica) para os sócios que mantinham vínculo.

Sobre os contratos de mútuo, utilizados pela Recorrente para justificar os pagamentos efetuados, os seguintes dispositivos do Código Civil assim determinam:

“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. 587. Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição. [...]

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 semeadura;

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.”

A respeito do tema, Cristiano Chaves e Nelson Rosenvald assim elucidam:

“Seguindo o caminho pavimentado pelo conceito adotado pelo Código Civil (art. 586), nota-se que o mútuo constitui-se como contrato típico e nominado, com uma natureza jurídica bem definida: i) é contrato real, por exigir tradição; ii) é unilateral, por estabelecer obrigações para uma das partes apenas; iii) é informal, não exigindo o cumprimento das formalidades; iv) pode se apresentar como gratuito ou oneroso, a depender de sua finalidade; [...]

A unilateralidade do negócio decorre do fato de que, formado o contrato pela entrega da coisa, somente o mutuário terá obrigações, como o dever de restituí-la.” (CHAVES DE FARIAS, Cristiano. ROSENVALD, Nelson. Curso de Direito Civil. Vol. 4. 3ª ed. rev., ampl. e atual. Editora Juspodivm: Bahia, 2013. p. 777)

De acordo com a fiscalização, os sócios receberam empréstimos da MERCOSUL, com base nos contratos de mútuo firmados, sendo que somente parte dos valores recebidos foram liquidados, conforme as seguintes operações:

[...]

4. Sérgio Luiz Janiak (doc. 19, Anexo IV, QUADRO XXIV, Relatório Fiscal):

A Fiscalização relata que, para amortizar os empréstimos concedidos ao Sérgio, foi constatado um único lançamento, que foi realizado em 31/12/2008, no valor de R\$ 706.858,03, relativo à participação do sócio nos lucros. Entretanto, em 02/01/2009, houve o estorno do lançamento, que, assim, deixou de produzir efeitos (Anexo IV, QUADRO XXIV).

Até 06/2009 (data em que deixou de ser responsável pela empresa) foi, então, apurado o saldo de R\$ 1.487.402,54, para o qual não consta quitação (Anexo IV). ”

Assim, verifica-se que não houve a quitação integral dos referidos empréstimos pelos mutuários.

Além disso, os contratos de mútuo firmados entre as partes contratantes dão conta, de acordo com a cláusula 3ª, que “sobre os valores dos empréstimos mencionados não incidirão juros” a exemplo do que se observa do documento de fls. 383/385.

E mais, na Ata de Reunião de Administração datada de 01/05/2008 (fl. 415), restou convencionado entre os sócios que todos os valores superiores ao montante de R\$ 4.000,00 (prólabore) recebidos por eles, seria considerado mútuo, não sendo devido nenhuma remuneração a título de juros, devendo apenas ser devolvido o valor integral emprestado.

Encontram-se juntadas aos autos cópias de depoimentos dos sócios Jannivaldo (fl. 1.590) e Sérgio (fls. 1.591/1.592) em ação judicial indenizatória movida pelo sócio Sérgio contra a sócia Cláudia e outros, dos quais se evidenciam a existência de uma deliberação dos sócios de receberem mensalmente a importância de R\$ 50.000,00, independentemente de quaisquer considerações acerca da efetiva disponibilidade de recursos; valores estes que seriam registrados parcialmente (R\$ 4.000,00) como pró-labore, sendo o saldo revestido da condição de “contratos de mútuo”.

Diante de tais constatações, a Fiscalização, considerando as disposições contratuais, que previam a quitação dos empréstimos em dois anos, e considerando principalmente que parte dos saldos dos empréstimos foi sendo transferida sucessivamente de um exercício para outro, culminando, inclusive, com a saída dos mutuários da sociedade, sem que os empréstimos tivessem sido resgatados, classificou tais empréstimos como pró-labore.

Sobre o tema em relevo, reputo como correto o entendimento adotado pela Fiscalização e convalidado pela primeira instância administrativa de julgamento.

Note-se, pelas disposições do Código Civil anteriormente transcritas, que a obrigatoriedade de restituição do valor e a temporalidade são requisitos básicos para enquadramento do empréstimo como mútuo, sob pena de configurar-se doação ou pagamento por causa diversa que não a estipulada no acordo de vontades.

No caso concreto, os contratos de mútuo, redigidos todos segundo o mesmo padrão, preveem a restituição das quantias entregues em 02 (dois) anos. Todavia, sobrou constatado que o referido prazo sistematicamente foi descumprido. Tanto é verdade que, na medida em que os mutuários se retiravam da sociedade, ficaram pendentes vultosas quantias, que se transformaram em “créditos” do Contribuinte, e que, no caso de sócio retirante, foram cobrados através de meras e singelas “cartas de cobrança extrajudicial”, que inclusive encontram-se apócrifas, conforme se observa do documento de fls. 1.733/1.736.

Igualmente causa espécie a inexistência de cláusula dispondo sobre a cobrança de juros, situação a qual, ainda que não vedada normativamente, se distancia da presunção legal contida no artigo 591 do Código Civil citado anteriormente, segundo o qual no empréstimo destinado a fins econômicos são devidos juros.

Tendo em vista essas constatações, exsurge a precariedade dos contratos em foco para fins de comprovação da efetividade dos mútuos a que se referem. [...]

Também não pode prosperar o pedido do Recorrente para que, caso se entenda que não houve lucro apurado passível de distribuição, que os valores sejam tratados como verdadeiros mútuos, em função de sua natureza cambiante: dividendo se apurado lucro pela

Mercosul ou empréstimo se inexistente lucro a distribuir, não se tratando de acréscimo patrimonial.

No entanto, este pedido não pode ser acolhido, tendo em vista o intuito fraudulento das operações de mútuo realizadas. Só o fato de este ter uma “natureza cambiante”, como menciona o Recorrente, já demonstra que está esvaziado de seu intuito principal, que seria o empréstimo de valores a serem posteriormente restituídos. A realidade é que não houve mútuo, sendo utilizado apenas como uma forma de tratar contabilmente antecipação de lucros realizadas em desconformidade.

Soma-se a isso o fato de que, nas DIRPF 2009 e 2010 do Recorrente, não há nenhuma menção a dívidas com a empresa Mercosul, nem a operações de mútuo.

3.2. Tributação em duplicidade do mesmo rendimento auferido em 2008

Entende o Recorrente que os valores sobre os quais foi constituído o IRPF no ano-calendário de 2008 (R\$ 1.130.321,88 - rendimentos classificados indevidamente na DIRPF e R\$ 1.197.602,64 - omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica) se referem, na verdade, ao mesmo rendimento: lucros distribuídos pela Mercosul ao Recorrente, que foram equivocadamente denominados de mútuo pela fiscalização e tributados como omissão de rendimentos. A mesma riqueza não pode ser considerada, dentro do mesmo ano-calendário, renda do mesmo contribuinte sob duas qualificações distintas (dividendo e remuneração). Portanto, a cobrança configuraria *bis in idem*. A diferença de R\$ 67.280,66 entre os dois valores declarados é imaterial, não sendo capaz de infirmar a alegação deste item. O Recorrente pode ter cometido um erro em suas DIRPF em virtude da litigiosa relação societária entre ele e seus ex-sócios da Mercosul, que lhe negavam informações.

No entanto, entendo que não assiste razão ao Recorrente. Este não se desincumbiu de demonstrar que se referiam a valores diversos. Conforme ele mesmo menciona, há uma diferença de R\$ 67.280,66 entre os dois valores declarados, não sendo, possível, portanto, fazer a correlação direta entre os dois valores, nem entender o que teria dado causa a esta diferença.

A relação litigiosa do Recorrente e os demais sócios da Mercosul, diversas vezes utilizada na peça recursal, não configura razão suficiente para justificar a declaração indevida, a omissão de rendimentos e demais fatos imputados ao Recorrente. O Recorrente tem acesso aos valores que recebeu, sendo esta informação de fácil acesso a ele.

Ademais, não é possível afirmar com certeza que o Recorrente não teria recebido outros valores da empresa e que todos os valores declarados como rendimentos isentos estavam abarcados nos valores lançados como omissão de rendimento. Ao ser intimado pela Fiscalização, através do Termo de Início de Fiscalização e Intimação Fiscal nº 2013-02086-01 (e-fls. 4-8), a apresentar planilha eletrônica, em meio digital, referente aos anos-calendário 2008 e 2009, contendo valores separados por mês e de acordo com o regime de caixa, referente ao

recebimento de rendimentos, tributáveis ou não, bem como outros recursos recebidos, o Recorrente requereu, primeiramente, extensão de prazo. Em um segundo momento, quando apresentou os extratos bancários, entendeu não ser possível apresentar a planilha, em virtude da demora das instituições financeiras em disponibilizarem as informações (conforme Resposta ao Termo de Reintimação Fiscal nº 2013-02086-03 – e-fl. 62). Posteriormente, ao ser novamente intimado, pelo Termo de Reintimação Fiscal nº 2013-02086-04 (e-fls. 331 e ss.), respondeu, em petição de e-fls. 337 e ss., que há havia apresentado sua Declaração de Imposto de Renda dentro do prazo legalmente estabelecido, não sendo possível que a Fiscalização exigisse a segregação das informações mês a mês.

Importante frisar que os rendimentos declarados como isentos foram feitos de forma equivocada, visto que não houve distribuição de dividendos no ano de 2008. Assim, perfeitamente possível o lançamento quanto a esta infração apurada, bem como sua coexistência com o lançamento relativo à omissão de rendimentos, visto que não foi comprovado se tratarem dos mesmos valores.

3.3. Da multa qualificada

Insurge o Recorrente contra a qualificação da multa aplicada, por considerar que não houve atos dolosos, fraudulentos ou simulados.

No entanto, novamente, não assiste razão ao Recorrente. Como demonstrado nos tópicos anteriores, houve a realização de contratos de mútuo simulados, para descaracterizar os recebimentos do Recorrente. O Recorrente sabia que não se tratava de mútuos reais, tendo em vista seu próprio depoimento e seu reconhecimento de que havia uma “natureza cambiante”. Além disso, era sócio e administrador da empresa Mercosul, estando ciente da forma como os pagamentos eram realizados e contabilizados.

Não se trata de “simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos” suficiente para atrair a redação da Súmula CARF nº 14¹, como sustenta o Recorrente. Houve, de fato, uma simulação e fraude, previstos no art. 71 e 72 da Lei 4.502/64.

Não obstante, em razão do advento da Lei nº 14.689/23, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado para estabelecer novo limite ao percentual da multa de ofício qualificada, que passa a ser de 100%, quando não há comprovada reincidência, em substituição ao percentual de 150% que foi objeto do lançamento, a saber:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...]

¹ A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023) [...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Ante o princípio da retroatividade benigna, previsto artigo 106, II, “c”, do CTN, a nova legislação deve ser aplicada ao caso dos autos, pois comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Assim, mantenho a multa de ofício qualificada, reduzida ao percentual de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/23.

3.4. Da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Quanto à alegação de impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, também não lhe assiste razão. Deve ser aplicada, neste caso, a Súmula CARF nº 108, a seguir reproduzida:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, por ser entendimento sumulado, de observância obrigatória por este Conselho, deixo de acolher o pedido do Recorrente.

4. Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para aplicar a retroação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96 com redação dada pela Lei nº 14.689/23, reduzindo-a ao percentual de 100%.

ACÓRDÃO 2401-012.161 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10880.724387/2013-10

Assinado Digitalmente

Elisa Santos Coelho Sarto

DOCUMENTO VALIDADO