



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10882.723490/2019-18
ACÓRDÃO	2101-002.926 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMILCARE DALLEVO JUNIOR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2014, 2015, 2019

DECADENCIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL. SÚMULA CARF Nº 123. CONSTATADA A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

O termo inicial do prazo decadencial será: (a) primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (art. 173, I, do CTN); (b) A data da ocorrência do fato gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial, desde que não constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 150, § 4º, do CTN). Na hipótese dos autos, a ocorrência de imposto de renda retido na fonte, relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do CTN. Contudo, tendo sido verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, correta a contagem de prazo decadencial a partir do art. 173, I, do CTN.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. FATO GERADOR.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda referente a produto do capital e/ou do trabalho.

REGISTROS CONTÁBEIS. ERROS DE FATO. RECLASSIFICAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Os registros contábeis, bem como as correções efetuadas, somente têm validade se amparados em documentação hábil e idônea que traduza o fato contábil tal como ocorreu, conforme princípios contábeis e normas tributárias pertinentes.

Não podem ser admitidas reclassificações na contabilidade feitas de forma extemporânea sem apoio documental, especialmente quando o que se busca é anular o lançamento constituído.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. CONTA CORRENTE MANTIDA JUNTO A EMPRESA. CHEQUES ADMINISTRATIVOS

O contribuinte deve informar todos os rendimentos auferidos durante o ano calendário para apurar o imposto sobre a renda na Declaração de Ajuste do exercício correspondente, inclusive os valores recebidos por meio de conta corrente mantido junto a empresa do qual o contribuinte é sócio e cuja contrapartida registra direitos ou obrigações de terceiros, resultando assim em variação patrimonial positiva para o contribuinte.

Cheques administrativos efetivamente disponibilizados para o contribuinte sem vinculação com empréstimos formalizados devem ser considerados como acréscimo patrimonial tributável, mesmo que tenham sido usados para quitação de dívidas de terceiros.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Sanção por ato ilícito, conferindo especial relevo ao seu caráter pedagógico, que visa desestimular a burla à atuação da administração tributária.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, rejeitar a prejudicial de mérito e (ii) por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%, vencido o conselheiro Wesley Rocha que dava parcial provimento para afastar a omissão de rendimentos no que tange às operações identificadas com a empresa TECNET.

Sala de Sessões, em 5 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Antonio Savio Nastureles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antonio Savio Nastureles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 764/795) interposto por Amilcare Dallevo Júnior em virtude do Acórdão nº. 16-94.993 (e-fls. 743/761), que julgou improcedente a Impugnação interposta.

Em sua origem, o lançamento refere-se a Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) lavrado por ter sido constatado, nas declarações de rendimentos dos anos calendários de 2013, 2014 e 2018, as seguintes infrações:

- i) Rendimentos classificados indevidamente na DIRPF, relativos à distribuição indevida de lucros da empresa TV Ômega (REDETV), que não teria absorvido o saldo de prejuízos acumulados, com multa de ofício;
- ii) Omissão de rendimentos, relativamente a valores supostamente pagos em regime de conta corrente e pela amortização de empréstimos pela TV Ômega para o Recorrente, com multa qualificada;
- iii) Omissão de rendimentos relativamente a cheques administrativos emitidos pela TV Ômega para o Recorrente, indicados como “conta corrente com o sócio”, com multa qualificada.

Conforme destacado pelo auditor, teria ocorrido Distribuição Indevida de Lucros Realizada pela TV ÔMEGA aos sócios. No ano 2014, a TV ÔMEGA teria apurado lucro líquido no valor de R\$ 305.796.961 e teria optado pela distribuição de lucros aos sócios o valor de R\$ 31.782.760,00. Entretanto, o saldo anterior da conta 2.4.1.01.04 - LUCROS E PREJUÍZOS

ACUMULADOS era devedor em R\$ 459.914.799,18 e com as operações de distribuição de lucros, o saldo ficou ainda devedor, no valor de R\$ 185.900.597,49.

Considerando que a distribuição de lucros inexistentes caracteriza dano ao capital da empresa, preconizada no artigo 1.059 da Lei 10.406/2002, o valor de R\$ 31.782.760,00 de lucro distribuído indevidamente foi considerado “pró-labore” pago aos sócios.

Em razão do mesmo processo de fiscalização, a TV Ômega foi autuada por meio dos Processos Administrativos nº 10882-724.273/2019-37 e nº. 10882-724.273/2019-37, que compreendem as seguintes infrações¹:

Nome da Infração	Fato gerador	Tributo/muldi	Valor do principal	Tipo de Multa	PAF
Falta de retenção na fonte de imposto ou contribuição	Não retenção do IRRF sobre distribuição indevida de lucros	multa isolada	R\$ 6.555.194,25	básica	10882724.271/2019-48
Despesas financeiras indedutíveis	Aproveitamento de despesas indedutíveis na apuração do lucro real	CSLL	R\$ 2.168.802,11	básica	10882724.271/2019-48
Apresentação de escrituração contábil digital (ECD) com informações inexatas, incompletas ou omitidas	Falta de histórico em ECD	Multa isolada	R\$ 8.213.514,47	básica	10882724.271/2019-48
Falta de recolhimento do imposto sobre operações de crédito	Operações de empréstimo em regime de conta corrente	IOF	R\$ 5.179.684,81	qualificada	10882-724.273/2019-37
Falta de retenção na fonte de imposto ou contribuição	Não retenção do IRRF sobre amortizações de dívidas dos sócios em regime de conta corrente. indevida de lucros	multa isolada	R\$ 12.833.458,99	qualificada	10882-724.273/2019-37

¹ Informações obtidas por meio do Acórdão nº. 02-100.891, do PTA nº. 10882.724273/2019-37.

Falta de retenção na fonte de imposto ou contribuição	Não retenção do IRRF sobre pagamentos realizados via cheques não escriturados	multa isolada	R\$ 1.148.972,83	qualificada	10882-724.273/2019-37
---	---	---------------	---------------------	-------------	-----------------------

No caso do PTA nº. 10882-724.273/2019-37, foram excluídos dos lançamentos os valores de IOF e multa regulamentar relativos aos exercícios de 2011, 2012 e 2013, em razão da decadência. Os demais lançamentos foram mantidos, e as partes apresentaram recursos.

Em relação ao sócio Amilcare Dallevo Junior, ora recorrente, consta que na sua Declaração de Ajuste Anual (DIRPF) relativa ao ano calendário 2014 declarou ter recebido o valor de R\$ 22.565.759,60 da TV Ômega a título de distribuição de lucros e dividendos e pró-labore no valor de R\$ 600.000,00. Na DIRPF relativa ao ano calendário 2013, constou apenas pró-labore também no valor de R\$ 600.000,00 oriundo da TV Ômega. Observou, a fiscalização, não ter havido recebimento de bônus ou outras remunerações relacionadas à sua atividade como presidente da RedeTV! Dessa forma, este valor foi considerado pela fiscalização como "Rendimentos Classificados Indevidamente" na DIRPF.

A fiscalização também apurou como se davam, desde o exercício de 2010, a contabilização de empréstimos aos sócios e a escrituração de amortizações de tais empréstimos. Verificou-se que foram emitidos cheques administrativos não contabilizados pela TV Ômega em favor do sócio.

O sócio Marcelo de Carvalho Fragali também foi autuado, conforme PTA nº. 10882.723491/2019-54.

O sujeito passivo foi cientificado do Auto de Infração em 17/12/2019 e em 15/01/2020 apresentou Impugnação (e-fls. 484/507), por meio da qual o recorrente apresentou os seguintes argumentos, aqui sintetizados pela decisão de piso:

Decadência

O fato gerador do ano calendário de 2013 estaria decaído em face do disposto no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional pois as omissões não teriam sido fraudulentas de modo a deslocar o prazo para o artigo 173, I do mesmo código. Assevera que não teria havido favorecimento direto ao contribuinte.

Direito Prossegue o seu arrazoado suscitando parcialidade da fiscalização, que teria desconsiderado a reclassificação contábil procedida pela TV ÔMEGA.

Nesse cenário afirma que haveria duas situações:

1) A RECLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DA DÍVIDA QUE ESTAVA EM "CONTA CORRENTE DE SÓCIOS", mas decorria de pagamentos de DARF's de empresas interligadas, ou seja, a dívida não era dos sócios, e

2) A TRANSFERÊNCIA DA DÍVIDA QUE ESTAVA EM "CONTA CORRENTE DE SÓCIOS", mas que foram compensadas com créditos de fornecedores e empresas interligadas, com a assunção da dívida do IMPUGNANTE por fornecedores e empresas interligadas.

Com relação à situação 1) - reclassificação contábil – recorre ao argumento da Impugnação da TV ÔMEGA, no Processo Administrativo nº 10882-724.273/2019-37 na qual reconhece erros na contabilização, mas contesta os demais itens.

Afirma que empresas coligadas ou interligadas, fornecedoras de serviços e mercadorias da TV ÔMEGA, teriam ingressado nos Programas de Parcelamento mencionados, visando à regularização de situações fiscal e que em decorrência de dificuldades, a TV ÔMEGA os teria prestado auxílio com pagamento de seus parcelamentos. No entanto, equivocadamente, os valores teriam sido lançados como destinados aos seus sócios, sendo um deles o ora IMPUGNANTE.

Junta, planilhas de reclassificação da titularidade da dívida, nos termos descritos às fls.494/496 para amostragem. Ainda, afirma que “os DARFs de parcelamentos das empresas supracitadas foram pagos diretamente pela TV ÔMEGA através de sua conta bancária, coincidindo em data e valor (inclusive centavos).” Alega que tal situação seria recorrente e que sendo erro de fato teria procedido à correção contábil mediante reclassificação dos valores que foram utilizados em proveito das empresas, mantendo-as como mútuo ativo contra as respectivas empresas. De modo que não teria havido proveito ao impugnante, mas empréstimos às empresas interligadas ou coligadas.

Afirma que para corrigir o erro de fato, em dezembro de 2018 a TV ÔMEGA teria procedido reclassificação contábil dos valores que representavam essas situações de empréstimos para essas empresas e que isto não representaria pagamento ou crédito em favor das pessoas físicas, mas, tão somente transferência de titularidade da dívida, que passa dos sócios para a verdadeira devedora que teve o seu DARF pago por outrem e acrescenta que não seria “baixa da dívida do IMPUGNANTE na TV ÔMEGA” pois o parcelamento estava em nome das empresas” inexistindo dívida em nome do impugnante por isso não poderia ser extinta pelo que chamou suposta “amortização”, simplesmente teria sido reclassificada para o verdadeiro devedor.

Alega ainda, que a fiscalização teria desconsiderado propositalmente as reclassificações feitas contra as empresas “reais devedoras”, considerando somente as baixas nas contas dos sócios aduzindo que os valores pagos dos DARF foram para o erário, sem proveito aos sócios. Reporta outro exemplo conforme fls. 450/451.

Continuando suas alegações, sustenta que não teria havido quitação, mas transferência de titularidade de crédito.

Neste contexto, reporta tabela V.c, com afirmação de que “se trata do registro contábil de fornecimentos de serviços e mercadorias da empresa TECNET

TELEINFORMÁTICA LTDA. para o IMPUGNANTE e para o outro sócio da TV ÔMEGA, apropriadas conforme notas fiscais. O valor do fornecimento era registrado em contas a pagar da Impugnante.” Afirma que o pagamento aos sócios era feito “por conta e ordem da empresa fornecedora” e que a TV ÔMEGA efetuava a compensação contra valores a receber da conta corrente sócios amortizando as contas a receber 1.2.1.01.07.001 - Amilcare Dallevo Junior ou 1.2.1.01.07.002 - Marcelo de Carvalho Fragali (IMPUGNANTE).

Reitera que se tratava de transferência de titularidade do crédito, (destaque original) que passava da empresa fornecedora, neste caso a TECNET TELEINFORMÁTICA LTDA. para o sócio, e que este por sua vez utilizava o crédito assim adquirido para compensar dívidas suas com a TV ÔMEGA, administradas em regime de conta corrente.

Afirma que os lançamentos contábeis registram essa transferência de titularidade para os fornecedores, e que tal operação não se traduz em baixa da dívida do IMPUGNANTE e do outro sócio na TV ÔMEGA, mas simples transferência de titularidade da dívida, através do instituto da "assunção de dívida". A dívida do IMPUGNANTE e do outro sócio ainda existiriam, não foram extintas, simplesmente trocaram de mãos pela assunção, passaram a ser das empresas fornecedoras da TV ÔMEGA.

A seguir contesta a aplicação da multa qualificada aduzindo, em síntese que não teria sido comprovada uma das hipóteses de sonegação; fraude ou conluio.

Afirma que a simples reclassificação contábil que teria sido ignorada pela fiscalização já seria suficiente para afastar a qualificação.

Menciona ainda, a transferência da dívida que estava em "conta corrente de sócios", que teriam sido compensadas com créditos de fornecedores e empresas interligadas, com a assunção da dívida dos sócios para com a TV ÔMEGA, por fornecedores e empresas interligadas que a pagaram mediante compensação.

Reafirma que os valores teriam sido utilizados para liquidação de DARF em nome das empresas para quitação de parcelas da dívida das empresas e não em favor dos sócios. Nesse cenário na hipótese de manutenção do lançamento pretende a exclusão da qualificadora.

Conforme antecipado, o Acórdão nº. 16-94.993 (e-fls. 743/761) julgou improcedente a Impugnação e foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2014, 2015, 2019 RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS NA PESSOA FÍSICA.

Independentemente do uso que o sujeito passivo dá ao rendimento recebido ou a forma pela qual a fonte escriturou, consiste em renda consumida. Restando comprovado ainda, que na suas Declarações de Ajuste Anual o contribuinte classificou indevidamente a natureza dos rendimentos auferidos no ano calendário, com o intuito de reduzir a base de cálculo tributável na declaração de

ajuste da pessoa física, impõe-se o lançamento de ofício, para que se operem as consequências no plano da eficácia tributária. Art. 142 Código Tributário Nacional.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

O contribuinte deve informar todos os rendimentos auferidos durante o ano calendário para apurar o imposto sobre a renda na Declaração de Ajuste do exercício correspondente. Art. 7º da Lei 9.250/95.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada prevista na legislação tributária na hipótese de restar comprovada de forma inequívoca as circunstâncias que a ensejam. Artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/1996.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Recurso Voluntário foi apresentado em 07/08/2020, ou seja, antes da ciência formal do recorrente. Dessa forma, foi expedida a Intimação nº. 0177/2020 (e-fls. 828), recebida em 04/12/2020 (AR, e-fl. 829), facultando a apresentação de novo recurso ou ratificação do recurso interposto no prazo de 15 dias.

Os autos foram remetidos para o CARF para julgamento e a mim distribuídos.

Em 18/12/2023, foi apresentado Memorial (e-fls. 834/839) juntando Parecer Técnico (e-fls. 840/878), bem como procuração constituindo novos procuradores.

Em 22/03/2024, foi apresentada Petição (e-fls. 885/886) esclarecendo a não inclusão dos débitos referentes a estes autos ou decorrentes do PTA nº. 10882.724132/2018-33 (TV Ômega) na transação de débitos formalizada pela TV Ômega e pelas demais empresas relacionadas.

Em 19/08/2024, foi juntada aos autos petição e substabelecimento a novos procuradores.

Os autos foram incluídos na pauta de julgamento de outubro de 2024, tendo sido iniciado o julgamento, oportunidade em que o Conselheiro Wesley Rocha pediu vista dos autos.

O recorrente juntou Petição contendo os seguintes esclarecimentos complementares (e-fls. 933/942):

- que o presente lançamento deve ser considerado reflexo do TDPF nº 08.1.13.00-2017-00075-0 da TV Ômega que gerou os PAF nº 10882.724132/2018-33 e 10882-724273/2019-37;

- que, o acórdão nº 1202-001.397 proferido pela 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA no auto de infração nº 10882.724132/2018-33, lavrado contra a TV Ômega, decidiu que teriam sido comprovados pagamentos da TV Ômega à Tecnet,

e que tais pagamentos seriam os mesmos considerados no lançamento referente ao recorrente.

Foram juntados, ainda, os seguintes documentos:

- Cópia do Acórdão nº. 1202-001.397 (e-fls. 943/1054);
- Documentos contábeis (e-fls. 1055/1082).

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora

1. Admissibilidade e delimitação da lide

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Apenas para delimitação da lide, há que se ressaltar que o Auto de Infração tratou de três infrações: i) rendimentos classificados indevidamente na DIRPF, relativos à distribuição indevida de lucros da empresa TV Ômega (REDETV), que não teria absorvido o saldo de prejuízos acumulados, com multa básica; ii) Omissão de rendimentos, relativamente a valores supostamente pagos em regime de conta corrente e pela amortização de empréstimos pela TV Ômega para o Recorrente, com multa qualificada; iii) Omissão de rendimentos relativamente a cheques administrativos emitidos pela TV Ômega para o Recorrente, indicados como “conta corrente com o sócio”, com multa qualificada.

O Recurso Voluntário abordou exclusivamente o conteúdo das infrações “ii” e “iii”, abrangendo a infração “i” apenas pela preliminar de decadência parcial do crédito tributário, como esclareceu o Memorial apresentado (e-fls. 834/839).

2. Prejudicial de mérito: decadência

O recorrente sustenta que os valores lançados referentes ao ano calendário de 2013 teriam sido alcançados pela decadência, uma vez que teriam sido retidos e recolhidos na fonte o IRPF devido pelo recorrente, no montante de R\$ 154.010,66, nos termos do Informe de rendimentos apresentado aos autos. Dessa forma, conforme defende o recorrente, o prazo decadencial para lançamento de IRPF referente ao ano calendário de 2013 teria se extinguido em 31/12/2018. Considerando, assim, o recolhimento, ainda que parcial de Imposto de Renda referente ao período, ficaria atraída a regra de contagem do prazo decadencial prevista no §4º, do art. 150 do CTN.

A decisão de piso, por sua vez, entendeu que o prazo se regeria pelo art. 173, inciso I, do CTN, considerando a conduta dolosa do recorrente, e somente teria findado em 31/12/2019. Vale o destaque:

Entretanto, no presente caso, uma vez que a autoridade lançadora verificou e descreveu a conduta dolosa do impugnante em meio a artifícios contábeis que evidenciam fraude e sonegação em todos os períodos de apuração alcançados pela ação fiscal, notadamente ocultando da administração a real natureza do rendimento trazendo como consequência indevida homologação tácita, a contagem do prazo para a constituição dos créditos tributários pela autoridade fazendária nos termos do artigo 173, I, c/c o parágrafo 4º do art. 150 do CTN.

Em seu recurso voluntário, o recorrente defende-se alegando que não estaria comprovada a ocorrência de fraude apta a atrair a contagem do prazo decadencial pela regra do art. 173, inciso I do CTN.

O Termo de Verificação Fiscal, no item VIII intitulado “Da Qualificação da multa de ofício” (e-fls. 456 e ss) discorre sobre a qualificação da penalidade prevista no §1º² do art. 44 da Lei nº. 9.430/1996, que por sua vez, faz menção aos artigos 71³, 72⁴ e 73⁵ da Lei nº. 4.502/1964, que tipificam as condutas de ‘sonegação’, ‘fraude’ e ‘conluio’ no âmbito das relações com a administração tributária.

Para a fiscalização, teria ocorrido sonegação, fraude e conluio do recorrente, sócio administrador da empresa nos lançamentos referentes à amortização de empréstimos e ao recebimento de cheques administrativos não escriturados, como ficou configurado no Termo de Verificação Fiscal:

106. Conclui-se, portanto, que ao deixar de declarar em sua Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF a renda relativa às disponibilidades jurídico/econômicas representadas pelas amortizações dos empréstimos recebidos da TV Ômega, e ao deixar de recolher os valores relacionados a esse tributo que sabe serem devidos, em flagrante desrespeito à legislação tributária, de forma a impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em tela, sua natureza ou circunstâncias materiais, incorreu o contribuinte em conduta que se consubstancia claramente na prática dolosa de sonegação, conduta descrita no artigo 71, I da Lei nº 4.502/1964, acima reproduzido.

(...)

² § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

³ Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - Das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

⁴ Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

⁵ Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

108. Já restou demonstrado que, por meio de conluio com a empresa TV Ômega e por intermédio de diversas ações/omissões (a não declaração seletiva de sua renda em DIRPF, de forma coordenada com a não apuração, escrituração e declaração ao fisco da mesma, ao longo de vários anos, pela TV Ômega), o contribuinte logrou se remunerar fartamente, de forma sub-reptícia, de forma a manter tais rendimentos ocultos sob o ponto de vista da administração tributária, em flagrante prejuízo aos cofres públicos.

109. Além disso, no curso da fiscalização, como pormenorizadamente descrito no capítulo IV deste TVF, a TV Ômega e veio argumentar no sentido de que **os créditos que vieram a amortizar os empréstimos registrados nessas contas seriam oriundos de ativos dos próprios sócios, e que por tal razão não se consubstanciariam em renda tributável. Como foi demonstrado no capítulo mencionado, tal afirmação é em grande medida falsa. Como demonstra a Tabela VIII. a, abaixo, a maior parte dos créditos que amortizam o saldo devedor dos sócios advém de contas que não registram ativos pessoais dos sócios**, mas sim de terceiros, sejam eles a própria TV Ômega ou outras empresas. As exceções para esta regra, como no caso das amortizações advindas das contas que registravam o direito dos sócios de receberem dividendos da empresa, já foram considerados e devidamente excluídos da base de cálculo do lançamento em questão.

(...)

110. Ainda, como mais um exemplo de fato que demonstra cabalmente o quão improcedente é a alegação da referida empresa, obtivemos evidências, no curso da fiscalização, como foi detalhado no capítulo V deste TVF, de que ela disponibilizou a seus sócios vasta quantia em empréstimos pagos por meio de cheques administrativos e registrados nessas mesmas contas correntes contábeis em comento. Os valores milionários recebidos por meio desses cheques representam apenas pequena amostra do total, tendo em vista que foram obtidos pela fiscalização apenas parte dos cheques relativos a dois anos calendários. Estes pagamentos são escriturados como empréstimo diretamente contra as contas que registram o movimento bancário da TV Ômega.

(...)

112. Mais uma importante evidência do cometimento de fraude para lograr se remunerar às margens do sistema tributário reside no fato de que, como demonstrado anteriormente, o movimento das contas que registram os empréstimos feitos pelos sócios demonstra que não há verdadeira intenção, por parte do contribuinte, de tomar emprestado recursos da empresa de forma esporádica ou eventual, como quem o faz para possibilitar ao tomador do empréstimo sanar um temporário desequilíbrio de caixa ou viabilizar algum projeto pessoal. Diferentemente disso, os empréstimos são tomados de forma contínua e habitual, em bases mensais e em grande volume por ambos os sócios. Para que se tenha uma ideia da frequência e regularidade com a qual Amilcare

toma empréstimo da empresa, entre janeiro de 2010 e dezembro de 2018 foram realizados 1022 lançamentos a débito da conta 1.2.1.01.07.0001 - Amilcare Dallevo Junior, que regista a conta corrente de Amilcare junto à TV Ômega. Tais lançamentos constituem eventos de incremento da dívida dos sócios (eventos de empréstimo de recursos) que somam R\$ 65.738.685,50 para Amilcare no período analisado.

113. No presente caso, como restou patentemente evidenciado neste TVF, o contribuinte se utilizou, durante todo o período fiscalizado (2013 a 2018), do mecanismo de conta corrente para receber empréstimos de suas empresas, suprindo-se de vastas somas financeiras de forma constante e regular, a ponto de representarem, tais recursos, importâncias muito superiores àquelas auferidas pelo sócio a título de pró-labore. Tal mecanismo foi engenhosamente criado para permitir o recebimento de vultuosas sem sofrer qualquer tributação, nos mesmos períodos em que a empresa pagadora amargou expressivos prejuízos contábeis e fiscais, impossibilitando a distribuição de lucros.

114. Todos os fatos acima narrados, somados aos fatos de que atuou (ação/omissão) o contribuinte para não incluir, seletivamente, as rendas sob comento em suas DIRPF, para manter tais remunerações ocultas do ponto de vista da administração tributária e de que alegou, no curso da fiscalização, de que as amortizações haveriam todas elas sido “compensadas” com direitos do próprio sócio, quando claramente não era esse o caso, consubstancia-se também em fraude, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, reproduzido mais acima, uma vez que tais ações/omissões permitiram que o contribuinte auferisse renda de forma sub-reptícia, excluindo ou modificando as características essenciais do fato gerador de forma a driblar a atuação da administração tributária, em flagrante prejuízo aos cofres públicos. (grifos acrescentados)

A fiscalização destacou que tais procedimentos contábeis eram adotados pelo menos desde 2010, e que, portanto, não seria possível entendê-los como uma simples declaração inexata.

Ao contrário do que afirma o recorrente, entendo que a sonegação, a fraude e o conluio, bem como o dolo do recorrente na prática das infrações encontra-se bem demonstrado no Auto de Infração, de modo que correto o afastamento da Súmula CARF nº. 123, abaixo transcrita:

SÚMULA CARF nº 123:

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

No presente caso, entendo que está caracterizado o dolo do recorrente e a prática de sonegação, fraude e conluio que justificam a contagem de prazo decadencial pelo art. 173,

inciso I do CTN, razão pela qual, mantenho a decisão de piso neste ponto e rejeito a prejudicial de decadência.

3. Mérito

3.1. Omissão de rendimentos – amortizações de empréstimos em regime de conta corrente e cheques administrativos

Em sede de Impugnação, o recorrente alegou que os valores reclassificados pela fiscalização não representaram aumento patrimonial que justificasse a incidência do imposto de renda, uma vez que teria ocorrido uma transferência de dívida, beneficiando as empresas interligadas da TV Ômega. Explicou, o recorrente, que as empresas coligadas ou interligadas à TV Ômega teriam ingressado no Programas de Parcelamento como os da Lei nº 11.941, de 2009 e da Lei nº 12.966, de 2014, visando a regularização das suas situações fiscais e que tais parcelamentos foram assumidos pela TV Ômega e contabilizados equivocadamente como valores destinados aos sócios (conta corrente).

A Impugnação apresenta detalhamento dos valores pagos no parcelamento em favor da empresa TECPLAN, no intuito de justificar os pagamentos efetuados pela TV Ômega e comprovar o suposto erro de contabilização.

Em sede de recurso voluntário, o recorrente reitera seus argumentos afirmando que teria ocorrido um equívoco na contabilização, e que os valores que estavam em conta corrente dos sócios decorriam, em verdade, em pagamentos de DARFs de empresas interligadas, ou seja, a dívida não era dos sócios.

A defesa ainda reitera o fato de ter promovido a “reclassificação” contábil dos valores que foram utilizados em proveito das empresas, mantendo-os como mútuo ativo contra as respectivas empresas. Para demonstrar que a reclassificação teria sido realizada amplamente, o recorrente apresentou o lançamento no ECF das empresas que reais devedoras TECNET COMÉRCIO, TECNET TELEINFORMÁTICA, TECPLAN, SANDETUR, NEW MÍDIA, FEBOPAR, PROMO PAR, IT INTERATIVIDADE, TVI e PEANUTS. A referida “reclassificação” teria como objetivo demonstrar que as dívidas do recorrente teriam sido repassadas para outras empresas do grupo que assumiram o crédito contra ele.

O recorrente afirma que continuou a dever outras empresas, e que a sua dívida com a TV Ômega não teria sido amortizada, teria sido apenas transferida para as outras empresas, razão pela qual não haveria que se falar em acréscimo patrimonial tributável pelo Imposto de Renda.

Em 18/12/2023, foram apresentados Memorial e Parecer técnico (e-fls. 840/878), reiterando os argumentos apresentados no Recurso Voluntário, principalmente na tentativa demonstrar que não há que se falar em acréscimo patrimonial tributável pelo imposto de renda, em razão das reclassificações de dívidas promovidas entre o recorrente, a TV Ômega, outras empresas coligadas e empresas fornecedoras.

A legislação do imposto de renda, ao definir o fato gerador do imposto, reporta-se à disponibilidade econômica ou jurídica, CTN, art. 43:

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:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

A Lei 7.713/1988 determina:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

[...]

§ 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.

O procedimento fiscal iniciou-se na TV Ômega em março de 2017, restando demonstrado que os sócios de referida empresa auferiram renda tributável. Assim, foram lavrados autos de infração com lançamento do imposto devido em nome dos sócios, contribuintes do IRPF, e de multa por falta de retenção na fonte do imposto sobre a renda em nome da TV Ômega (Processo 10882.724273/2019-37). É importante destacar que todos os fatos geradores foram verificados na contabilidade da TV Ômega.

Como destacado, as amortizações eram feitas em cheques administrativos e por meio de pagamento de despesas do sócio pela empresa. A fiscalização identificou 63 lançamentos a crédito (amortizações de empréstimos), totalizando R\$ 50.961.833,45, na conta 1.2.1.01.07.0001 - Amilcare Dallevo Junior, que registra a conta corrente de Amilcare junto à TV Ômega, entre janeiro de 2010 e dezembro de 2018.

Os eventos de amortização ou quitação dos empréstimos na conta corrente do sócio em contrapartida de ativos ou passivos de terceiros caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos sócios, caracterizando fatos geradores do imposto sobre a renda da pessoa física.

Os empréstimos registrados na conta corrente decorrem da emissão de cheques administrativos, fato confirmado pelos recorrentes no curso da ação fiscal. Outra parcela

corresponde a pagamentos por bens e serviços direcionados aos sócios, como identificado pela fiscalização na contabilidade da TV ÔMEGA.

Alega, o recorrente, que a TV Ômega teria promovido “reclassificação” de sua escrituração em dezembro de 2018 e que parte dos valores se referem a pagamento de DARFs das empresas interligadas e outra parte era compensada com créditos de fornecedores, havendo sub-rogação da dívida.

Entendo que tal alegação não é capaz de desconstituir o lançamento efetuado, pois o contribuinte foi o credor dos valores imputados em seu nome por meio de cheques administrativos, com registro de compensação e transferência de recursos. Assim, não importa se tais valores foram usados para pagamentos de dívidas de terceiros, o fato é que a TV Ômega transferiu recursos para o recorrente.

Há que se ressaltar que nenhum documento foi apresentado para confirmar eventuais empréstimos das empresas coligadas para os sócios comuns destas e da TV Ômega. **Apesar de terem sido juntados cópias de guias de parcelamento em nome da empresa Tecplan, não foi comprovado o pagamento de parcelamentos dessas empresas coligadas pela TV Ômega.**

O recorrente apresenta quatro guias no recurso, com vencimento em **30/10/2018**, da empresa Tecplan Teleinformática Ltda, referente a pagamentos de parcelamento, que indicam valor principal sem juros e multa, que somam R\$ 168.377,94. Não há como comprovar quem fez o pagamento. Alega o recorrente que foi a TV Ômega. Em seguida, é apresentado um comprovante de transferência bancária da TV Ômega para a Tecplan no mesmo valor, em **27/12/2018**. Portanto, o que foi comprovado, considerando as alegações e documentos apresentados, foi que a TV Ômega pagou as guias do parcelamento e transferiu o mesmo valor para a Tecplan dois meses depois.

O recorrente também apresentou um lançamento contábil que se refere a pagamento de serviços da empresa de propriedade do atuado New Mídia Serviços Ltda, lançado a crédito na conta do ativo em nome do contribuinte. Com esse único argumento, tenta justificar que haveria transferência da dívida para a outras empresas de todo o valor apurado pela fiscalização, e sem apresentar qualquer documento que comprovasse suas alegações.

Portanto, entendo que as alegações apresentadas não se sustentam.

Mesmo os argumentos apresentados de reclassificações contábeis, entendo que não podem ser considerados, pois não ficou comprovado erro nos registros contábeis a justificar a alegada reclassificação.

Como bem ressaltado pela fiscalização, não é possível tratar a contabilização da TV Ômega como um equívoco e aceitar a reclassificação escritural realizada, pois, a prática contábil descrita pela fiscalização tem sido adotada, pelo menos desde 2010, de forma reiterada pelas empresas e sócios, vale o destaque:

36. Entre janeiro de 2010 e dezembro de 2018 foram realizados 1022 lançamentos a débito da conta 1.2.1.01.07.0001 - Amilcare Dallevo Junior, que regista a conta corrente de Amilcare junto à TV Ômega. Tais lançamentos constituem eventos de incremento da dívida do sócio (eventos de empréstimo de recursos) que somam R\$ 65.738.685,50, no período analisado. Também ocorreram, no mesmo período, diversos eventos de amortização da mencionada dívida.

37. Grande parte da disponibilidade econômica e jurídica colocada à disposição dos sócios por meio dos **empréstimos registrados nas contas correntes contábeis foi efetivada por meio da emissão de cheques administrativos, como confirmado tanto pela TV Ômega quanto pelos sócios.** Outra parte é disponibilizada na forma de **pagamentos por bens ou serviços direcionados às pessoas dos sócios, como registra a contabilidade da empresa.** A forma pela qual os recursos financeiros provenientes dos empréstimos chegam aos sócios, no entanto, é irrelevante para efeitos tributários. (grifos acrescidos) (Relatório Fiscal, e-fls. 424)

O CARF já entendeu em outras oportunidades que práticas reiteradas de contabilização tida como equivocada não podem ser vistas como meros erros, e são indícios de conduta fraudulenta, justificando-se, inclusive a imposição de multa qualificada. Alguns julgados ilustram o ponto:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012

FALTA DE RECOLHIMENTO. REITERADA DECLARAÇÃO INEXATA. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A prática de prestar declarações ao Fisco deixando de informar, em todos os meses dos anos-calendário examinados, os valores sabidamente devidos em razão das operações escrituradas, caracteriza evidente intuito de fraude e autoriza a aplicação de multa de ofício qualificada.

(...)

(Acórdão 9101-006.322, CSRF, 1ª Turma, Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, sessão de 04/10/2022.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

(...)

MULTA QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA.

A prática reiterada de deixar de escriturar pagamentos de valores expressivos serve, por si só, para comprovar a intenção dolosa de suprimir tributos, não podendo ser compreendida como simples erro de escrituração, e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%.

(Acórdão nº. 1102-001.089, – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária/ 1ª Seção de julgamento, Conselheiro Relator José Evande Carvalho Araujo, sessão de 10/4/2014)

Portanto, não é possível admitir-se a alegação do recorrente no sentido de que se tratou de erro de contabilização corrigido por mera reclassificação. A mera reclassificação contábil extemporânea não serve para justificar os fatos e afastar a veracidade dos valores obtidos pelos sócios nas contas da TV ÔMEGA, devidamente escriturados sem vícios comprovados, especialmente em razão de a empresa e os sócios já estarem sob ação fiscal.

A decisão de piso ressaltou que, no presente caso, a escrituração da pessoa jurídica apresenta indícios relevantes para fins de apuração de tributos também para as pessoas físicas dos sócios:

Importante frisar que os dados da escrituração de uma pessoa jurídica são indiciários em relação à pessoa física e, no procedimento de fiscalização em tela, o exame de tais indícios levou à constatação da existência dos pagamentos por meio de títulos de créditos, consubstanciados nos cheques administrativos emitidos em favor do autuado, fato que reflete um fenômeno econômico que um arranjo contábil não tem o condão de desmaterializar.

No tocante às operações de empréstimos para as empresas, nenhum documento de formalização consta nos autos. O impugnante afirma que a TV Ômega efetuava o pagamento de DARF referente a parcelamento (REFIS) das empresas prestadoras e coligadas e ainda, que tais pagamentos eram feitos mediante cheques emitidos em nome dos sócios e contabilizados como empréstimos em favor daqueles, entretanto, há que se esclarecer que o ajuste eventualmente estabelecido entre a pessoa física do sócio e um terceiro devedor, no caso, outra pessoa jurídica (havendo situação de que o próprio sujeito passivo é sócio dessa empresa devedora) não é oponível à fazenda pública. (sem grifos no original)

Tal procedimento de adoção de conta corrente e emissão de cheques administrativos, realização de empréstimos sem a formalização e a correta contabilização, juntamente com a distribuição de lucros feita indevidamente, caracteriza uma prática reiterada realizada no intuito de omitir rendimentos tributáveis e não pode ser entendido como mero equívoco corrigível por meio de reclassificação.

Vale destacar trecho do Relatório Fiscal que descreve a dificuldade de se apurar os valores que efetivamente foram pagos ao recorrente:

48. Torna-se imperativo notar, neste ponto, que eventual compensação realizada pela TV Ômega entre contas diversas, que não registram direitos ou deveres dos sócios, quando da realização de créditos na conta corrente dos sócios, não implica, em absoluto, na descaracterização da natureza de renda, enquanto disponibilidade econômica/jurídica, dos respectivos créditos em conta corrente contábil em nome dos sócios. **Isso implica dizer que, a menos que a conta de**

contrapartida da amortização registre direitos pessoais dos sócios (direitos os quais teriam sido anteriormente oferecidos à tributação), é, também neste caso, irrelevante a origem dos recursos, sendo sempre caracterizada a obtenção de disponibilidade econômica e/ou jurídica pelos sócios. Ocorreu nestes casos, efetivamente, a transferência de tais disponibilidade de terceiros (TV Ômega ou outras empresas) para os sócios.

49. Ademais, como mais um exemplo de fato que demonstra cabalmente o quão improcedente é a linha de argumentação da TV Ômega, obtivemos evidências, no curso da fiscalização, como será detalhado mais adiante, de que **os sócios da empresa fiscalizada receberam, dessa empresa, vasta quantia em empréstimos pagos por meio de cheques administrativos e registrados nessas mesmas contas correntes contábeis em comento. Os valores milionários recebidos por meio desses cheques representam apenas pequena amostra do total, tendo em vista que foram obtidos pela fiscalização apenas parte dos cheques relativos a 2 dos 9 anos calendários sob análise. Estes pagamentos são escriturados como empréstimo diretamente contra as contas que registram o movimento bancário da TV Ômega.** (e-fls. 429)

Apesar do esforço em demonstrar que não teria ocorrido acréscimo patrimonial por parte do recorrente, entendo que a escrituração realizada pela empresa durante vários anos não pode ser vista como equivocada, **e o recebimento de tais valores restou demonstrado pela fiscalização, mesmo que tenha sido usado, em parte, para pagamento de dívidas de terceiros, senão, vejamos:**

38. Compreendido como se registraram os empréstimos escriturados nas contas correntes dos sócios junto à entidade empresarial, são os eventos de amortização destes empréstimos, por meio de lançamentos a crédito nas mesmas contas contábeis, que precisam ser detalhados para que se possa determinar a incidência de imposto sobre tais rendas.

39. Por força do art. 43 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, e do art. 3º, § 1º e, principalmente, § 4º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, os eventos de amortização ou quitação dos empréstimos na conta corrente dos sócios contra ativos ou passivos de terceiros caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos sócios, sendo, portanto, fatos geradores do imposto sobre a renda da pessoa física:

Lei 5.172/1966/72 “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:

I - De renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - De proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)” Lei nº 7.713/88 “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) § 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

(...)§ 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.”

40. Para que esteja caracterizado o acréscimo patrimonial dos beneficiários – ainda que o acréscimo em tela não se encontre formalizado – o que evidência haver ocorrido transferência de disponibilidade econômica ou jurídica do pagador dos recursos para seu recebedor, impera identificar, em especial no presente caso, aqueles eventos contábeis de amortização que tenham como contrapartida a variação patrimonial de terceiros. Assim, qualquer lançamento contábil que diminua (amortize) a dívida dos sócios pessoa física, tendo como contrapartida conta que registre puramente direitos ou obrigações de terceiros, caracteriza o acréscimo patrimonial “líquido” dos sócios, implicando, assim, a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física e todas as demais implicações daí derivadas.

41. Assim, cumpre identificar, dentre todos os lançamentos a crédito nas contas correntes dos sócios registradas no Ativo Não Circulante da TV Ômega, quais aqueles que atendem aos critérios acima mencionados. Dessa forma, partimos de uma análise geral dos diferentes tipos de contrapartida encontrados para os lançamentos que são objeto de nossa atenção. Identificamos, assim, assim, 63 lançamentos a crédito (amortizações de empréstimos), totalizando R\$ 50.961.833,45, na conta 1.2.1.01.07.0001 - Amilcare Dallevo Junior, que registra a conta corrente de Amilcare junto à TV Ômega, entre janeiro de 2010 e dezembro de 2018. (grifos acrescidos)

Os valores recebidos em conta corrente, mesmo que tenham tido contrapartida direito e obrigações de terceiros, devem ser considerados créditos recebidos pelo recorrente, como bem destacou o Relatório Fiscal:

Entre 2013 e 2014, por meio de diversos lançamentos contábeis (vide Tabela IV. b, abaixo), R\$ 9.325.000,00 são creditados na conta “1.2.1.01.07.001 - Amilcare Dallevo Junior” da contabilidade da TV Ômega Ltda. (em 2014 a conta passou a ser numerada 1.2.1.01.07.0001), que registra a conta corrente do sócio junto à

empresa, reduzindo a dívida contábil de Amilcare, tendo como contrapartida a conta 2.1.1.01.20.039 do passivo (em 2014 a conta passou a ser numerada 2.1.1.01.20.0039), que registra obrigações financeiras da TV Ômega com a empresa Tecnet Teleinformática Ltda (...)

Conclui-se, portanto, consubstanciam-se em renda todos os créditos em conta corrente dos sócios detalhados nas Tabelas IV. b a IV. g do capítulo IV, e resumidos em totais mensais na Tabela VI a...as receitas em comento se sujeitam ao Imposto de Renda da Pessoa Física e uma vez que não foram declaradas pelo contribuinte em DIRPF, são consideradas receitas omitidas pelo contribuinte, ensejando, portanto, lançamento de ofício.

Também sobre a afirmação de que não teria sido verificado acréscimo patrimonial dos sócios, a fiscalização destacou:

47. A argumentação da TV Ômega no sentido de que os créditos que vieram a amortizar os empréstimos registrados nessas contas seriam oriundos de ativos dos próprios sócios, e que por tal razão não se consubstanciariam em renda tributável, é em grande medida falsa. Como demonstra a Tabela IV. a, acima, a maior parte dos créditos que amortizam o saldo devedor dos sócios advém de contas que não registram ativos pessoais do sócio, mas sim de terceiros, sejam eles a própria TV Ômega ou outras empresas. As exceções para esta regra, como no caso das amortizações advindas das contas que registravam o direito dos sócios de receberem dividendos da empresa, já foram considerados e devidamente excluídos da base de cálculo.

48. Torna-se imperativo notar, neste ponto, que eventual compensação realizada pela TV Ômega entre contas diversas, que não registram direitos ou deveres dos sócios, quando da realização de créditos na conta corrente dos sócios, não implica, em absoluto, na descaracterização da natureza de renda, enquanto disponibilidade econômica/jurídica, dos respectivos créditos em conta corrente contábil em nome dos sócios. Isso implica dizer que, a menos que a conta de contrapartida da amortização registre direitos pessoais dos sócios (direitos os quais teriam sido anteriormente oferecidos à tributação), é, também neste caso, irrelevante a origem dos recursos, sendo sempre caracterizada a obtenção de disponibilidade econômica e/ou jurídica pelos sócios. Ocorreu nestes casos, efetivamente, a transferência de tais disponibilidade de terceiros (TV Ômega ou outras empresas) para os sócios.

49. Ademais, como mais um exemplo de fato que demonstra cabalmente o quão improcedente é a linha de argumentação da TV Ômega, obtivemos evidências, no curso da fiscalização, como será detalhado mais adiante, de que os sócios da empresa fiscalizada receberam, dessa empresa, vasta quantia em empréstimos pagos por meio de cheques administrativos e registrados nessas mesmas contas correntes contábeis em comento. Os valores milionários recebidos por meio desses cheques representam apenas pequena amostra do total, tendo em vista que foram obtidos pela fiscalização apenas parte dos cheques relativos a 2 dos 9

anos calendários sob análise. Estes pagamentos são escriturados como empréstimo diretamente contra as contas que registram o movimento bancário da TV Ômega.

50. Cabe esclarecer, ainda, que muitas das empresas representadas nas contas contábeis que serviram de contrapartida para os créditos que amortizaram as dívidas dos sócios junto à TV Ômega, têm como sócios um ou ambos dos sócios da TV Ômega beneficiados pelas amortizações. A despeito deste fato, que pode suscitar todo tipo de indagações devido ao relacionamento aparentemente promíscuo entre empresas (TV Ômega e as demais) e seus sócios, essas empresas continuam sendo apenas terceiros na relação entre TV Ômega (credor) e sócios (devedores). Não se confundem, em absoluto, os patrimônios pessoais das empresas e aqueles de seus sócios.

51. Por fim, convém explicar que não existe a possibilidade legal de a TV Ômega intermediar empréstimos de outros credores, visto ser essa atividade restrita e regulamentada por órgãos competentes e absolutamente estranhas à atividade empresarial da fiscalizada. Dessa forma, a despeito da conta contábil de contrapartida de eventual empréstimo ou amortização de empréstimo, **todos os empréstimos registrados contabilmente pela TV Ômega têm essa empresa como credora, e todas as amortizações contábeis feitas em nome dos devedores representam pagamento realizado pela TV Ômega em benefício dos devedores, salvo no caso de utilização de recursos formalmente registrados como ativo pessoal desses devedores.** (grifos acrescentados)

Vale ressaltar que o lançamento relativo ao sócio Marcelo de Carvalho Fragali teve Recurso Voluntário julgado improcedente, recentemente, pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, tendo sido proferido o Acórdão nº. 2401-012.040, assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018

DECADÊNCIA. CONTAGEM. RENDIMENTOS SUJEITOS À DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. FATO GERADOR.

O fato gerador do imposto sobre a renda quanto aos rendimentos sujeitos à declaração de ajuste anual opera-se em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Caracterizado o pagamento parcial antecipado, e ausente a comprovação de dolo, fraude ou simulação, conta-se o prazo decadencial de cinco anos a partir da data do fato gerador do tributo (CTN, art. 150, § 4º).

Não comprovado o pagamento antecipado, ou tendo ocorrido dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra de contagem do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia o Fisco ter realizado o lançamento de ofício (CTN, art. 173, I).

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. FATO GERADOR.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda referente a produto do capital e/ou do trabalho.

REGISTROS CONTÁBEIS. ERROS DE FATO. RECLASSIFICAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Os registros contábeis, bem como as correções efetuadas, somente têm validade se amparados em documentação hábil e idônea que traduza o fato contábil tal como ocorreu, conforme princípios contábeis e normas tributárias pertinentes.

Não podem ser admitidas reclassificações na contabilidade feitas de forma extemporânea sem apoio documental, especialmente quando o que se busca é anular o lançamento constituído.

CHEQUES CONTABILIZADOS. NATUREZA DA OPERAÇÃO.

Constituem rendimentos tributáveis da pessoa física os valores recebidos da empresa pelos sócios por meio de cheques administrativos não contabilizados, quando não há justificativa da operação.

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO. COMPROVAÇÃO.

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

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve o percentual da multa qualificada ser reduzido para 100%.

No que diz respeito ao Acórdão nº. 1202-001.397, referente ao PTA nº. 10882.724132/2018-33, lavrado contra a TV Ômega juntado aos autos pelo recorrente, apesar de terem sido reconhecidos pagamentos realizados pela TV Ômega à empresa Tecnet em razão de prestação de serviços, entendo que este fato não leva ao entendimento defendido pelo recorrente, no sentido de que tais valores deveriam ser excluídos do presente lançamento.

Isso porque, como comprovado pela fiscalização, tais valores eram considerados na conta corrente do recorrente com a TV Ômega, com pagamentos, como se viu, via cheques administrativos emitidos em nome do recorrente, de modo que, conforme analisado anteriormente, mesmo que tais valores tenham sido usados para pagamento de dívidas de terceiros ou outras empresas, devem ser considerados como valores pagos ao recorrente.

Diante do exposto, não há como se admitir a defesa apresentada pelo recorrente de reclassificação das amortizações realizadas e transferência de dívidas entre empresas, e não procede o argumento no sentido de que não teria ocorrido acréscimo patrimonial tributável, razões pelas quais nego provimento ao recurso voluntário.

4. Da multa Qualificada

Conforme ressaltado pela fiscalização, o recorrente é sócio administrador e exerce a função de presidente da Rede TV!, atuando diretamente e diariamente na condução da empresa, sendo também sócio de outras empresas coligadas. Portanto, o recorrente tinha pleno conhecimento da prática descrita para contabilização das amortizações de empréstimos realizados sem as devidas formalidades, e os pagamentos recebidos via cheques administrativos com o intuito de ocultação de recebimentos, para reduzir a sua tributação pelo imposto de renda, tendo declarado, inclusive, como se viu, recebimentos a título de distribuição de lucros quando a empresa sequer detinha situação fiscal para distribuir lucros.

O relatório fiscal justificou a aplicação da multa qualificada descrevendo as ações que a justificaram:

112. Mais uma importante evidência do cometimento de fraude para lograr se remunerar às margens do sistema tributário reside no fato de que, como demonstrado anteriormente, o movimento das contas que registram os empréstimos feitos pelos sócios demonstra que não há verdadeira intenção, por parte do contribuinte, de tomar emprestado recursos da empresa de forma esporádica ou eventual, como quem o faz para possibilitar ao tomador do empréstimo sanar um temporário desequilíbrio de caixa ou viabilizar algum projeto pessoal. Diferentemente disso, os empréstimos são tomados de forma contínua e habitual, em bases mensais e em grande volume por ambos os sócios. Para que se tenha uma ideia da frequência e regularidade com a qual Amilcare toma empréstimo da empresa, entre janeiro de 2010 e dezembro de 2018 foram realizados 1022 lançamentos a débito da conta 1.2.1.01.07.0001 - Amilcare Dallevo Junior, que registra a conta corrente de Amilcare junto à TV Ômega. Tais lançamentos constituem eventos de incremento da dívida dos sócios (eventos de empréstimo de recursos) que somam R\$ 65.738.685,50 para Amilcare no período analisado.

113. No presente caso, como restou patentemente evidenciado neste TVF, o contribuinte se utilizou, durante todo o período fiscalizado (2013 a 2018), do mecanismo de conta corrente para receber empréstimos de suas empresas, suprindo-se de vastas somas financeiras de forma constante e regular, a ponto de representarem, tais recursos, importâncias muito superiores àquelas auferidas pelo sócio a título de pró-labore. Tal mecanismo foi engenhosamente criado para permitir o recebimento de vultuosas sem sofrer qualquer tributação, nos mesmos períodos em que a empresa pagadora amargou expressivos prejuízos contábeis e fiscais, impossibilitando a distribuição de lucros.

114. Todos os fatos acima narrados, somados aos fatos de que atuou (ação/omissão) o contribuinte para não incluir, seletivamente, as rendas sob comento em suas DIRPF, para manter tais remunerações ocultas do ponto de vista da administração tributária e de que alegou, no curso da fiscalização, de que as amortizações haveriam todas elas sido “compensadas” com direitos do próprio sócio, quando claramente não era esse o caso, consubstancia-se também em

fraude, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, reproduzido mais acima, uma vez que tais ações/omissões permitiram que o contribuinte auferisse renda de forma sub-reptícia, excluindo ou modificando as características essenciais do fato gerador de forma a driblar a atuação da administração tributária, em flagrante prejuízo aos cofres públicos.

Portanto, entendo que o dolo restou devidamente comprovado pela fiscalização durante o procedimento fiscal, tendo destacado a decisão de piso o seguinte:

Para isso, o impugnante se valeu de subterfúgio contábil através da empresa TV Ômega e contando com a interposição das empresas coligadas nas quais também detém participação societária, de modo a lançar no campo de rendimentos isentos e não tributáveis, ou simplesmente não os declarar tendo em vista o processo de amortização de empréstimos eivados de informalidade, entretanto, de forma contínua e habitual. Acerca disso, o Auditor Fiscal anotou às fls. 460:

“...o movimento das contas que registram os empréstimos feitos pelos sócios demonstra que não há verdadeira intenção, por parte do contribuinte, de tomar emprestado recursos da empresa de forma esporádica ou eventual, como quem o faz para possibilitar ao tomador do empréstimo sanar um temporário desequilíbrio de caixa ou viabilizar algum projeto pessoal. Diferentemente disso, os empréstimos são tomados de forma contínua e habitual, em bases mensais e em grande volume por ambos os sócios. Para que se tenha uma ideia da frequência e regularidade com a qual Marcelo toma empréstimo da empresa, entre janeiro de 2010 e dezembro de 2018 foram realizados 1022 lançamentos a débito da conta 1.2.1.01.07.0001 – Amilcare Dallevo Junior, que regista a conta corrente de Amilcare junto à TV Ômega. Tais lançamentos constituem eventos de incremento da dívida do sócio (eventos de empréstimo de recursos) que somam R\$ 65.738.685,50 para Amilcare no período analisado.

... o contribuinte se utilizou durante todo o período fiscalizado (2013 a 2018), do mecanismo de conta corrente para receber empréstimos de suas empresas, suprindo-se de vastas somas financeiras de forma constante e regular, a ponto de representarem, tais recursos, importâncias muito superiores àquelas auferidas pelo sócio a título de pró-labore.

... nos mesmos períodos em que a empresa pagadora amargou expressivos prejuízos contábeis e fiscais, impossibilitando a distribuição de lucros.

Foram constatações que o impugnante não logra afastar. Notadamente, o sujeito passivo não teria êxito caso não houvesse a participação da empresa TV Ômega viabilizando manobras contábeis de forma a ocultar os fatos geradores dando-lhes uma outra feição.

Portanto, tem-se neste lançamento plenamente caracterizada a intenção livre e consciente (dolo) do sujeito passivo de, mediante artifício, inclusive em conluio, reduzir a base de cálculo, deixando assim de oferecer à tributação a totalidade dos rendimentos em múltiplos exercícios, sendo assim, estão presentes as

circunstâncias suficientes para qualificação da multa de ofício. (sem grifos no original)

Diante do exposto, entendo que estão caracterizadas as condutas dolosas de sonegação, fraude e conluio relacionadas à não declaração e recolhimento do IRPF devido sobre as disponibilidades jurídico/econômicas representadas pelas amortizações de seus empréstimos realizados pela TV Ômega e a multa qualificada deverá ser mantida.

No tocante à multa qualificada de 150%, o art. 44 da Lei 9.430/96, e suas várias alterações, condiciona a aplicação desse percentual aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, aos casos que denominamos de conduta qualificada. No entanto, com a alteração promovida pela Lei nº 14.689, publicada em 20 de setembro de 2023, a multa qualificada deverá ser lançada no montante de 100% sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. A multa de 150% passa a ser aplicável apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Ademais, a alteração do inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN⁶, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. O tema da retroatividade, disposto no inciso II do art. 106, do Código Tributário Nacional, foi tratado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Sobre o assunto observe-se o trecho do Parecer SEI nº 3950/2023/MF:

PARECER PÚBLICO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESE QUE JUSTIFIQUE QUALQUER GRAU DE SIGILO. ARTIGO 6º, INCISO I DA LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011. DECRETO Nº 7.724, DE 16 DE MAIO DE 2012.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Consulta da Coordenação de Estratégias Judiciais da Fazenda Nacional nos termos da Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009. Trata-se da análise jurídica acerca da extensão dos efeitos da alteração promovida pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Eficácia da redução da multa.

O inciso VI, § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o artigo 106, inciso II, alínea ‘c’, do Código Tributário Nacional. A verificação de reincidência prevista no inciso VII, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dá-se

⁶ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...) II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática

apenas a partir dos novos parâmetros legais, portanto, as multas anteriores a modificação legislativa, devem ser enquadradas na hipótese do inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Referências legais: Art. 106, II, c do Código Tributário Nacional. Art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Precedentes da PGFN: Parecer SEI nº 3407/2023/MF; Parecer PGFN/CDA/CAT/Nº 2237/2006 e Parecer PGFN/CAT/CDA nº 1961/2008.

Portanto, o percentual de 150%, deverá ser aplicado somente no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Assim, as multas anteriores a modificação legislativa, devem ser enquadradas na hipótese do inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual estabelece a multa em 100% sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Assim conluio pela manutenção da multa de ofício qualificada, devendo ser observado o disposto no artigo 44, seus respectivos incisos e parágrafos, da Lei 9.430/1996 então vigente.

5. Conclusão

Ante o exposto, conheço o recurso voluntário, rejeito a prejudicial de mérito e, no mérito, dou parcial provimento para aplicar a retroação da multa da Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei nº. 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa