



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10980.723625/2010-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2102-01.857 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2012
Matéria IRPF
Recorrente NEWTON BONIN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007

REMUNERAÇÃO INDIRETA. ART. 74 DA LEI Nº 8.383/91. ESPÉCIE DE RENDIMENTO DENTRE AQUELES DO ART. 3º DA LEI 7.713/88. PROVENTO DE QUALQUER NATUREZA E QUE BENEFICIA O CONTRIBUINTE. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO PARA A DEFESA. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

O art. 74 da Lei nº 8.383/91 fez parte da base legal da autuação, dentro da percepção da autoridade fiscal de que o contribuinte teria se beneficiado por remunerações percebidas de empresas de seu controle societário e de sua família, e, por óbvio, também não poderia faltar a citação ao art. 3º da Lei nº 7.713/88 no corpo do auto de infração, até porque a tributação da remuneração indireta pelo imposto de renda é um mero detalhamento de uma das hipóteses de tributação IRPF, os proventos de qualquer natureza, figura assentada no art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88. Ademais, deve-se observar que o recorrente não apontou qualquer prejuízo para sua defesa, pois claramente compreendeu as infrações e produziu um longo recurso voluntário, debatendo cada ponto da autuação. E, nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a defesa do recorrente (*pas de nullité sans grief*).

IRPF. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL ORDINÁRIO REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN, DESDE QUE HAJA PAGAMENTO ANTECIPADO. NA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO, APLICA-SE A REGRA DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REPRODUÇÃO NOS JULGAMENTOS DO CARF, CONFORME ART. 62-A, DO ANEXO II, DO RICARF. *O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a*

constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). Reprodução da ementa do leading case Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos).

CONTRATOS DE MÚTUOS. DESCARACTERIZAÇÃO. MERAS REMUNERAÇÕES PERCEBIDAS DE EMPRESAS LIGADAS, EM BENEFÍCIO DO AUTUADO. TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO DE RENDA.

Absolutamente incompreensível como as empresas mutuantes aceitaram títulos (Obrigações da Eletrobrás) sem qualquer certeza do mutuário, fiscalizado, com valor de mercado secundário risível, com valor para pagamento administrativo mais irrelevante ainda, tudo quando comparado aos valores milionários dos mútuos, sendo ainda obrigadas a assumir todos os ônus da cobrança judicial das incertas obrigações da Eletrobrás. Indo mais além, a fiscalização identificou que os valores recebidos foram utilizados para pagamento de despesas pessoais do recorrente, como "*cursos de idiomas, ensino fundamental e superior, cartões de créditos, despesas inerentes à atividade rural explorada pelo beneficiário, despesas com condomínio, luz, telefone, celular, gás, seguros, aquisição de imóveis, transferências de recursos para contas correntes, dentre outros, despesas essas pagas em nome do contribuinte fiscalizado, de seu cônjuge e dependentes*". Iniludivelmente, não se tratou de contratos de mútuos, mas de remunerações que beneficiaram o contribuinte e que devem ser tributados pelo imposto de renda da pessoa física.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. BASE DE CÁLCULO REAJUSTADA DO RENDIMENTO COMO FONTE DE RECURSOS.

Não se pode negar que o contribuinte sofreu uma tributação majorada pelo reajustamento da base de cálculo das remunerações percebidas. Sendo tal rendimento majorado submetido à tributação pelo imposto de renda, deve-se considerá-lo como fonte de recursos em sua integralidade, sob pena de haver uma tributação majorada pelo reajustamento da base de cálculo e outra tributação pelo estouro de caixa, este que poderia ser suprido pelo valor reajustado. Não se pode esquecer que o fluxo de caixa apura uma presunção

de omissão de rendimentos e, como tal, se determinado rendimento é tributado, com o ônus da base reajustada, deve constar como fonte de recursos.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, em DAR parcial provimento ao recurso para cancelar a infração do acréscimo patrimonial a descoberto. Fez sustentação oral o Dr. Reinaldo Chaves Rivera, OAB-PR nº 12.310, patrono do recorrente.

Assinado digitalmente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 28/03/2012

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

Relatório

Em face do contribuinte NEWTON BONIN, CPF/MF nº 361.319.039-72, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 14/09/2010, auto de infração (fls. 5.017 e seguintes), com ciência pessoal (procurador) em 20/09/2010 (fl. 5.022). Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 15.192.586,70
MULTA DE OFÍCIO NO PERCENTUAL DE 75% SOBRE O IMPOSTO LANÇADO	R\$ 11.394.440,01

Ao contribuinte foram imputadas as seguintes infrações:

1. omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica Logika Distribuidora de Cosmético Ltda., doravante denomina Logika, nos anos-calendário 2005 (R\$ 15.419.694,88) e 2006 (R\$ 32.413.995,99);
2. omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica Bonyplus ind. e comércio., exp.. e imp.

de cosméticos Ltda., doravante denominada Bonyplus, nos anos-calendário 2005 (R\$ 6.695.486,06) e 2006 (R\$ 621.277,43);

3. acréscimo patrimonial a descoberto, no ano-calendário 2006 (R\$ 109.037,91);

4. omissão de ganho de capital, no ano-calendário 2006 (R\$ 12.071,09).

Em relação às infrações “1” e “2”, acima, assim as descreveu a autoridade fiscal (fls. 4.995 a 5.004, com as correções de referências de fls. 5.061 e seguintes):

3.1 OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS NOS ANOS CALENDÁRIOS DE 2005 e 2006

A partir de documentos apresentados pelo contribuinte fiscalizado e coletados em diligências realizadas junto às empresas LÓGIKA DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA, CNPJ Nº 06.222.722/0001-77 e BONYPLUS IND. E COMÉRCIO, IMP. E EXP. DE COSMÉTICOS LTDA, CNPJ Nº 82.566.340/0001-49, constatou-se que as referidas empresas efetuaram pagamentos de despesas com benefícios e vantagens concedidos ao sujeito passivo, sem que tais valores tenham sido incorporados ao rendimento da pessoa física beneficiária.

Essas despesas referem-se a vantagens como pagamentos de cursos de idiomas, ensino fundamental e superior, cartões de créditos, despesas inerentes à atividade rural explorada pelo beneficiário, despesas com condomínio, luz, telefone, celular, gás, seguros, aquisição de imóveis, transferências de recursos para contas correntes, dentre outros, despesas essas pagas em nome do contribuinte fiscalizado, de seu cônjuge e dependentes.

Tais vantagens concedidas ao beneficiário, Sr. NEWTON BONIN foram contabilizadas nas datas em que os pagamentos foram realizados, em contas do Ativo, denominadas Empréstimos a Pessoas Ligadas, em virtude da pessoa física beneficiária ser sócia da empresa LÓGIKA DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA e na conta Empréstimos e Mútuos na empresa BONYPLUS IND. E COMÉRCIO, IMP. E EXP. DE COSMÉTICOS LTDA, conforme fotocópias dos Razões e livros Diários apresentados (fls. 2142 a 2720; 2996 a 3247; 3250 a 3510).

Nos dias 28/12/2006 na empresa LÓGIKA e 29/12/2006 na empresa BONYPLUS foram feitas as contabilizações das liquidações dos "empréstimos" mediante a cessão de cautelas de obrigações da Eletrobrás (fl. 2144, 2224, 2134 a 2147), objeto dos contratos de "Cessão em Dação em Pagamento Particular com Cláusula de Exigibilidade Futura" (fls. 2113 a 2119).

Da situação descrita, apesar das escriturações contábeis efetuadas pelas empresas classificarem os pagamentos realizados na conta de Ativo-Empréstimos e Mútuos e a pessoa física beneficiária informar nas Declarações de Ajustes Anuais (DAA) apresentadas nos anos calendários de 2005 e 2006, a obtenção de mútuos com as mesmas, depreende-se, com base nos documentos constantes nos presentes autos, que a real

natureza de tais pagamentos não são de empréstimos, mas conduzem ao inequívoco convencimento da ocorrência de pagamento de benefícios e vantagens, denominados de remuneração indireta, sem que tais parcelas tenham sido incorporadas aos rendimentos do beneficiário, enquadrando-se, desta forma, perfeitamente como rendimento tributável, conforme disposição expressa no sistema normativo vigente (art. 74 da Lei nº 8.383/1991 e art. 622 do RIR/1999).

Deste modo, todos os pagamentos efetuados em caráter de remuneração pelos serviços prestados à pessoa jurídica, inclusive as despesas de representação e os benefícios e vantagens concedidos pela empresa a título de salários indiretos, tais como despesas de cartões de crédito, pagamento de anuidades escolares, clubes, associações, etc, são computados para fins de apuração do montante tributável.

3.1.1 OBRIGAÇÕES AO PORTADOR EMITIDAS POR ELETROBRÁS.

Superada a fase anterior acerca da natureza dos pagamentos realizados, merecem ainda serem tecidas considerações acerca das Obrigações ao Portador Emitidas por Eletrobrás.

I. Aquisição das Obrigações por parte do sujeito passivo
Regularmente intimado, o sujeito passivo apresentou fotocópia simples do instrumento particular de compromisso de compra e venda formalizado em 28/07/2006 (fls. 152 a 155), que tem por:

a) Objeto obrigações ao portador emitidas por Eletrobrás Centrais Elétricas Brasileiras S/A, abaixo especificados:

(...)

Promitente-vendedor PEDRO GILVAN SERAFINS DOS REIS e promissário-comprador NEWTON BONIN e, Preço certo e ajustado de R\$ 35.421.773,00 (trinta e cinco milhões, quatrocentos e vinte e um mil, setecentos e setenta e três reais).

Demais cláusulas tratam da forma de pagamento e da posse e propriedade dos ativos financeiros.

II. Solicitação de esclarecimentos ao alienante - Pedro Gilvan Serafins dos Reis, CPF Nº 335.114.541-15:

De acordo com o descrito no item 2.2.11, o alienante foi devidamente intimado a prestar esclarecimentos por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 001 de 24/11/2009. Em atendimento ao solicitado, confirmou a existência da transação e apresentou fotocópia do Contrato de Compra e Venda de Bens entre Pessoas Físicas celebrado com o Sr. NEWTON BONIN, em data de 28/07/2006 (fls. 2050 a 2061) .

III. Cessão em dação em pagamento

Por sua vez, as empresas LÓGIKA DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA e BONYPLUS IND. E COMÉRCIO, IMP.

E EXP. DE COSMÉTICOS LTDA apresentaram, em 25/02/2010, fotocópias dos contratos de "Cessão em Dação em Pagamento Particular com Cláusula de Exigibilidade Futura" (fls. 2114 a 2119), sobre os quais são destacados os pontos a seguir:

a) Credor de cada um dos contratos formalizados:

BONYPLUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE COSMÉTICOS LTDA, CNPJ Nº 82.566.340/0001-49 e LÓGIKA DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA, CNPJ Nº 06.222.722/0001-77

b) Devedor: NEWTON BONIN

c) Objeto do Contrato (Cláusula 1ª):

Cessão em dação em pagamento de títulos ao portador de emissão da CENTRAIS ELÉTRICAS BRASILEIRAS S/A ELETROBRÁS, denominadas de Obrigações, devidamente especificados, de propriedade do DEVEDOR, como pagamento dos valores adiantados como remuneração de representação, havidos em conta de adiantamentos de Distribuidores, devida ao CREDOR com expresse consentimento deste. (grifos nossos)

d) Dívida e do Pagamento (Cláusula 2ª):

A dívida líquida e certa, oriunda da conta de antecipações de verbas de Representação em decorrência das relações comerciais havidas entre o DEVEDOR e o CREDOR, reconhecida no valor de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) -BONYPLUS - e de R\$ 30.421.773,00 (trinta milhões, quatrocentos e vinte e um mil, setecentos e setenta e três reais) - LÓGIKA, que será quitada através da transferência da propriedade do DEVEDOR, dos Títulos ao Portador, enunciado, de emissão de CENTRAIS ELÉTRICAS BRASILEIRAS S/A - ELETROBRÁS, livres de quaisquer ônus, ao CREDOR, que assim consente na forma do artigo 356 do Código Civil Brasileiro.

IV. Diligência junto a Centrais Elétricas Brasileiras SA, CNPJ Nº 00.001.180/0002-07 (fl. 4999)

Foram solicitados esclarecimentos sobre os referidos títulos ao portador, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001 de 28/04/2010, ciência em 06/05/2010 (fls. 2775 a 2784), conforme descrito no item 2.2.14.

Em atendimento ao solicitado, as CENTRAIS ELÉTRICAS BRASILEIRAS S.A., sociedade de economia mista e de capital aberto, por meio de correspondência datada de 13/05/2010 (fls. 2785 a 2809) prestou diversos esclarecimentos, dentre eles as datas em que se tornaram resgatáveis e o valor hipotético atualizado de resgates das cautelas.

V. Conclusões

Diante de todo o exposto e dada a real natureza dos pagamentos realizados pelas pessoas jurídicas, depreende-se, ainda, que tais títulos ao portador, cujo valor hipotético de

resgate em data de 01/05/2010, segundo o órgão emissor, perfaz um total de R\$ 3.489,23 (três mil, quatrocentos e oitenta e nove reais, vinte e três centavos), não serviriam para quitar "empréstimos" de valores tão vultosos contraídos pela pessoa física, nos montantes de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) junto à empresa BONYPLUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE COSMÉTICOS LTDA e de R\$ 30.638.869,34 (trinta milhões, seiscentos e trinta e oito mil, oitocentos e sessenta e nove reais, trinta e quatro centavos) com a empresa LÓGIKA DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA.

3.1.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE OS RENDIMENTOS AUFERIDOS, A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA E A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Tendo em vista que tais pagamentos se caracterizam como pagamentos de benefícios e vantagens concedidos pelas empresas e, por sua vez, não foram computados nas bases de cálculos das declarações de ajustes anuais apresentadas relativas aos anos calendários de 2005 e 2006, estão sendo submetidos à tributação.

Nos termos da legislação vigente, os recebimentos de rendimentos estão sujeitos à incidência do imposto na fonte e, uma vez constatado que não houve o oferecimento à tributação, a retenção e nem tão pouco o recolhimento pela fonte pagadora o imposto de renda devido, a responsabilidade pelo mesmo passa a ser do beneficiário.

Além disso, de acordo com o disposto no art. 725 do RIR/99, as importâncias pagas são consideradas líquidas, cabendo os reajustamentos dos rendimentos brutos, sobre os quais recairão os impostos devidos. Efetuados os reajustamentos nos termos do art. 20 da IN nº 15/2001, as bases de cálculo mensais dos rendimentos omitidos estão demonstradas nas planilhas de folhas nº 4936 a 4960.

Diante de todo o exposto, levando-se em conta o vínculo da pessoa física fiscalizada com as fontes pagadoras, a omissão dos rendimentos auferidos foi tributada da seguinte forma:

3.1.3 OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDO DE PESSOAS JURÍDICAS NOS ANOS CALENDÁRIOS DE 2005 e 2006 - LÓGIKA DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA, CNPJ Nº 06.222.722/0001-77

De acordo com os atos constitutivos da empresa (Cláusulas 5ª e 8ª nas fls. 1936 a 1938) a participação do Sr. NEWTON BONIN no capital social corresponde a 99% (noventa e nove por cento) e a ele cabe a "administração da sociedade, com poderes e atribuições de gerir e administrar os negócios da sociedade, representá-la ativa e passivamente, judicial e extra judicialmente perante órgãos públicos, instituições financeiras, entidades privadas e terceiros em geral, bem como praticar

todos os demais atos necessários à consecução dos objetivos ou à defesa dos interesses da sociedade”.

Por sua vez, segundo o disposto na Cláusula 1ª do "Contrato de Cessão em Dação em Pagamento Particular com Cláusula de Exigibilidade Futura" firmado entre a empresa LÓGIKA DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA, CNPJ Nº 06.222.722/0001-77 e NEWTON BONIN, constitui-se como seu objeto "o pagamento dos valores adiantados como remuneração de representação, havidos em conta de adiantamentos de Distribuidores, devida ao CREDOR com expresse consentimento deste" (fl. 2117) .

Acrescente-se que, por disposição expressa no art. 74 da Lei 8.383/1991 e, também, prevista no art. 622 do RIR/1999, todos os pagamentos realizados integrarão a remuneração do beneficiário como salário indireto. Assim sendo, tais rendimentos foram considerados líquidos, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recaiu o imposto nos termos do art. 61, § 3º da Lei nº 8.981/1995 e art. 675, § 1º do RIR/1999.

Nas planilhas de folhas nº 4936 a 4945 e 4955 a 4957, bem como nos quadros a seguir, estão demonstrados todos os valores recebidos pelo beneficiário, devidamente reajustados seguindo o mandamento legal.

(...)

3.1.4 OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VINCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDO DE PESSOAS JURÍDICAS NOS ANOS CALENDÁRIOS DE 2005 e 2006 - BONYPLUS IND. E COMÉRCIO, EMP E EXP DE COSMÉTICOS LTDA, CNPJ Nº 82.566.340/0001-49

A Cláusula 1ª do "Contrato de Cessão em Dação em Pagamento Particular com Cláusula de Exigibilidade Futura", firmado entre a empresa BONYPLUS IND. E COMÉRCIO, IMP E EXP DE COSMÉTICOS LTDA, CNPJ Nº 82.566.340/0001-49 e NEWTON BONIN, informa ser o objeto do contrato "o pagamento dos valores adiantados como remuneração de representação, havidos em conta de adiantamentos de Distribuidores, devida ao CREDOR com expresse consentimento deste" (fl. 2114). Ou seja, há o reconhecimento expresse pelas partes contratantes acerca da natureza de remuneração dos valores pagos pela empresa a pessoa física, não participante do seu quadro societário conforme contrato social e demais alterações societárias.

Deste modo, por disposição expressa no art. 74 da Lei 8.383/1991 e, também, prevista no art. 622 do RIR/1999, todos os pagamentos realizados integrarão a remuneração do beneficiário como salário indireto. Assim sendo, tais rendimentos foram considerados líquidos, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recaiu o imposto nos termos do art. 61, § 3º da Lei nº 8.981/1995 e art. 675, § 1º do RIR/1999. Nas planilhas de folhas nº 4946 a 4954 e 4958 a 4960, bem como nos quadros

abaixo, estão demonstrados todos os valores recebidos pelo

beneficiário, Devidamente reajustados seguindo o mandamento legal.

(...)

Compulsando o contrato de promessa de compra e venda das obrigações da Eletrobrás, pactuado entre o comprador, aqui autuado, e o vendedor, Sr. Pedro Gilvan Serafins dos Reis, extraem-se as seguintes informações sobre o preço:

- o promitente vendedor receberia como sinal e parte de pagamento o montante de R\$ 140.000,00, na data da avença (28/07/2006);
- o promitente vendedor receberia 04 parcelas mensais e consecutivas de R\$ 60.000,00, com a primeira vencendo em 15/07/2007;
- no caso de sucesso da cobrança administrativa ou judicial das obrigações da Eletrobrás, o promitente comprador pagará o importe de R\$ 29.000.088,00 ao vendedor, em 24 prestações anuais, iguais, sem juros, vencíveis a partir de 15/12/2012.

Já no tocante ao acréscimo patrimonial a descoberto, a confrontação entre as fontes e dispêndios de recursos está estampada no fluxo de caixa de fls. 5.045 a 5.060, com a apuração dos estouros de caixa.

Por último, o contribuinte pagou o imposto incidente sobre a omissão de rendimentos provenientes do ganho de capital (infração “4”, acima).

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

A 4ª Turma da DRJ/CTA, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 06-29.921, de 18 de junho de 2011 (fls. 5.211 a 5.231).

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 10/02/2011 (fl. 5.235). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 09/03/2011 (fl. 5.239).

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que:

- I. a peça acusatória é nula por não apontar adequadamente a base legal da infração, pois baseada no art. 74 da Lei nº 8.383/91 (remuneração indireta) e não no art. 3º da Lei nº 7.713/88 (remuneração genérica), esta última defendida na decisão recorrida, sendo certo que cerceia o direito de defesa do contribuinte a mera discriminação de múltiplas legislações na base legal, sem a discriminação da específica norma legal infringida, como ocorreu nestes autos, aqui lembrando que a decisão recorrida chegou até a mudar a base legal da infração, fazendo uso do art. 3º da Lei nº 7.713/88, causa, por si só, de nulidade da decisão que ora se recorre. Ademais, no caso destes autos, é da essencialidade da tributação a discriminação entre rendimentos oriundos de vínculo empregatício e sem vínculo, exatamente pela constatação do pagamento de salários indiretos ou

vantagens indiretas (pagamento de valores a título de *fringe benefits*), o que foi reconhecido de forma diversa pela decisão recorrida, sendo também hipótese de nulidade da autuação;

- II. diferentemente do asseverado pela decisão recorrida, que visualizou na autuação uma omissão de rendimentos genericamente considerados, trata-se, a toda evidência, na visão da autoridade autuante, de omissão de rendimentos, com ou sem vínculo empregatício, decorrente de remuneração indireta, inclusive porque geraram autuações de contribuições previdenciárias e multa e juros pelo não recolhimento do IRRF nas empresas envolvidas;
- III. o fato gerador do imposto de renda é mensal, na forma do art. 2º da Lei nº 7.713/88, submetido ao prazo decadencial quinquenal na forma do art. 150, § 4º, do CTN, sendo de rigor decretar a decadência dos fatos geradores anteriores a agosto de 2005, inclusive, pois a ciência do lançamento ocorreu em setembro de 2010;
- IV. considerando o que consta dos itens “3.1.3” e “3.1.4” do Termo de encerramento da ação fiscal, vê-se que a autuação parece ter se fundado no art. 74, § 3º, I, da Lei nº 8.383/91 (*aplica-se aos benefícios e vantagens concedidos pela empresa a pessoas físicas por serviços prestados, com ou sem vínculo empregatício, observadas as isenções existentes*), em decorrência do auferimento dos pretensos benefícios indiretos, apesar deste dispositivo não estar descrito especificamente no auto de infração, causa de nulidade por si só, como já dito anteriormente, sendo certo, ainda, que nunca houve prestação de serviços pelo recorrente às duas empresas, seja com vínculo empregatício (inclusive porque o autuado era sócio da Logika), sem seja vínculo (no caso da Bonyplus), condição suficiente para fazer soçobrar o lançamento, pois somente há remuneração indireta, como se apreende dos Pareceres Normativos da SRF sobre a matéria, quando há pagamento, pela empresa, de despesas particulares em favor de quem lhe prestou serviços e houve a efetiva prestação de serviços pelo beneficiário à empresa, hipóteses não ocorridas nestes autos. Ressalte-se, ainda, que não parece crível uma remuneração indireta de milhões de reais, como no caso vertente;
- V. os valores considerados como rendimentos omitidos pela autoridade fiscal são, na verdade, mútuos obtidos pelo autuado junto às empresas Logika, da qual é sócio, e Bonyplus, da qual seus familiares são sócios, com o fito de instalar uma usina de cana-de-açúcar em imóvel do recorrente na cidade de Umuarama, a qual, por fatores conjunturais, foi posteriormente alienada. Aqui, registre-se, os registros contábeis nas empresas envolvidas, contas de empréstimos, bem como os instrumentos de formalização das operações, denunciam a verdadeira natureza dos atos jurídicos envolvidos, que fazem prova efetiva da existência de mútuos, que foram desconsiderados pela autoridade autuante, ao arrepio da condicionante do art. 116, parágrafo único, do CTN. Ainda, não se pode levantar suspeita sobre a natureza dos empréstimos, pelo simples equívoco do contador, que efetuou os lançamentos no Razão como se fossem pagamentos de contas pessoais do Recorrente (“o

que foi feito apenas para se fazer o devido controle das entregas dos mútuos ao Recorrente, em especial no caso de pagamentos a terceiro por sua conta e ordem”), já que tudo foi contabilizado em conta de empréstimo;

- VI. se a fiscalização já havia deslindado a “real natureza” das operações, entendendo-as como remuneração indireta, não havia motivo em ater-se à liquidação dos mútuos, inclusive porque não há qualquer impedimento da liquidação na via da dação em pagamento, com obrigações da Eletrobrás, títulos, ressalte-se, reconhecidos pela própria Receita Federal, como ocorreu nestes autos. Aqui, por relevante, deve-se desconsiderar a tendenciosa e parcial informação dos valores dos títulos prestados pela própria Eletrobrás, quando se sabe que são objeto de demanda judicial, e que, no caso de insucesso da demanda (processo judicial nº 17442-81.2009.4.01.3400, em trâmite em Vara Federal de Brasília), evicta estarão em seus direitos às empresas cessionárias, devendo ser restabelecidas as operações ao seu *status quo ante*, com desfazimento das quitações dadas ao autuado;
- VII. *“Por outro lado, não se deve impressionar a afirmação fiscal no sentido de que o objeto dos contratos de cessão em dação em pagamento, que serviram para liquidar os mútuos, seria o de “pagamento de valores adiantados como remuneração de representação em conta de adiantamento de Distribuidores, devida ao credor com expresse consentimento dele” (pág. 26/44 do Termo)”*. Tratou-se de má redação do instrumento, por pessoa leiga, que somente com a autuação as partes se aperceberam, já tendo rratificado um novo instrumento, sem tais dizeres. Ademais, sequer há uma conta de “Adiantamento de Distribuidores” nas empresas Logyca e Bonyplus;
- VIII. considerando que o autuado era sócio da empresa Logika, não pode permanecer a infração decorrente da omissão de rendimentos decorrente de vínculo empregatício (item 3.1 do Termo), pois, obviamente, não há vínculo empregatício entre a empresa e seu sócio;
- IX. houve outros valores referentes a mútuos que foram liquidados pelo recorrente em espécie (valores devolvidos às empresas em cheques, Teds. ou Docs.), os quais não foram considerados como remuneração indireta, muito embora fossem também decorrentes dos mútuos perante as empresas (e que eram controlados pelo sistema rotativo), indicando que a autoridade fiscal atribuiu dois pesos e duas medidas aos mesmos fatos;
- X. a empresa Logika detinha lucros acumulados nos dois anos-calendário da autuação, e, desconsiderados os mútuos, forçoso considerá-los à conta de lucros acumulados, na forma do art. 60, V,

do Decreto-Lei nº 1.598/77, como, inclusive, pacificamente acatado na jurisprudência do CARF;

- XI. pelo princípio da eventualidade, dentre as despesas consideradas como remuneração indireta, vêm-se algumas que podem ser enquadradas como despesas particulares, amoldando-se ao tipo da infração visualizado pela autoridade fiscal, porém outras foram utilizadas para compra de máquinas, equipamentos, instalações e para pagamento de laudos e pareceres técnico-científicos, tudo isso relativo ao investimento que o recorrente fez em suas propriedades rurais e na instalação de uma usina de cana de açúcar, que estão discriminados no Anexo II (Logika e Bonyplus), acostados na peça impugnatória, e que devem ser excluídos da imputação fiscal;
- XII. em relação à infração do acréscimo patrimonial a descoberto - APD, caso sejam considerados os mútuos como tais, desaparece o estouro de caixa. Ademais, caso os mútuos sejam considerados como rendimentos omitidos, devem-se considerar os valores brutos como fonte de recursos. Ainda, como as fontes pagadoras não efetuaram qualquer retenção do IRRF, não se pode considerar os valores com as bases reajustadas, pois as fontes pagadoras não assumiram o ônus do IRRF devido. Vê-se que a autoridade fiscal não considerou todos os valores recebidos das fontes pagadoras, mesmo a título de rendimentos, bem como não considerou o excesso de caixa do ano-calendário 2005, o que é suficiente para afastar o excesso de aplicações sobre as fontes no ano-calendário 2006. Por fim, o que deveria ser presumido seria a renda auferida e não o acréscimo patrimonial, que deveria ser confeccionado em base anual, inclusive como entendeu a autoridade julgadora *a quo* quando apreciou a decadência, ao afirmar que o fato gerador seria anual.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 10/02/2011 (fl. 5.235), quinta-feira, e interpôs o recurso voluntário em 09/03/2011 (fl. 5.239), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 14/03/2011, segunda-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Passa-se a apreciar a preliminar de nulidade, como discriminado nos **itens I e II** do relatório.

O recorrente busca reconstruir os fatos dos autos, dando larga ênfase ao estatuído no art. 74 da Lei nº 8.383/91 (tributação de remuneração indireta), como se as normas de tal artigo pudessem ser compreendidas sem qualquer ligação com as normas básicas de

tributação do imposto de renda das pessoas físicas, insculpidas no art. 3º da Lei nº 7.713/88. De ressaltar que ambos os artigos legais constaram no corpo do auto de infração, como base legal.

Sendo verdade que o art. 74 da Lei nº 8.383/91 fez parte da base legal da autuação, dentro da percepção da autoridade fiscal de que o contribuinte teria se beneficiado por remunerações percebidas de empresas de seu controle societário e de sua família, por óbvio não poderia faltar a citação ao art. 3º da Lei nº 7.713/88 no corpo do auto de infração, até porque a tributação dos rendimentos indiretos pelo imposto de renda é um mero detalhamento de uma das hipóteses de tributação IRPF, os proventos de qualquer natureza, figura assentada no art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88, ainda lembrando que, no parágrafo quarto deste artigo, há a menção a irrelevância de qualquer elemento acessório ao rendimento, sendo que o imposto de renda incidirá sempre que o contribuinte foi beneficiado por qualquer forma ou a qualquer título. Veja-se, para tanto, a transcrição da legislação ora citada, nos pontos que aqui interessam:

Art. 3º da Lei nº 7.713/88. 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.***

*Art. 74 da Lei nº 8.383/91. **Integrarão a remuneração dos beneficiários:***

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.

(...)

Deve-se observar que as hipóteses do art. 74 da Lei nº 8.383/91 são meramente exemplificativas, tudo se amoldando a estrutura de tributação do IRPF, na forma do art. 3º da Lei nº 7.713/88, com interpretação conjugada.

Em outra vertente, haveria nulidade se não tivesse havido uma perfeita descrição da infração imputada ao contribuinte, porém isso não ocorreu. Em essência, em longo e detalhado procedimento fiscal, a fiscalização imputou ao contribuinte a percepção de valores pagos pelas empresas Logika, tratados como rendimentos com vínculo empregatício, e Bonyplus, como rendimentos sem vínculo empregatício, ambos vistos pelo sujeito passivo como mútuos, e um acréscimo patrimonial a descoberto.

O contribuinte compreendeu perfeitamente a imputação que lhe foi feita, chegando até a sugerir que a base legal da autuação deveria ser o art. 74, § 3º, I, da Lei nº 8.383/91 (*aplica-se aos benefícios e vantagens concedidos pela empresa a pessoas físicas por serviços prestados, com ou sem vínculo empregatício, observadas as isenções existentes*), implicando que não houve cerceamento do seu direito de defesa, a justificar a decretação de qualquer nulidade. Aqui se deve anotar que a base legal acima, com o detalhamento descrito pelo contribuinte, não constou no auto de infração, até porque o § 3º citado, incluído no art. 74 da Lei nº 8.383/91 pela Medida Provisória - MP nº 449/2008, não tinha vigência na época dos fatos geradores (2005 e 2006) e mesmo no momento da autuação (2010), aqui porque ele não constou na Lei nº 11.941/2009, veículo de conversão da MP citada.

Ademais, deve-se observar que o recorrente não apontou qualquer prejuízo para sua defesa, pois claramente compreendeu os fatos tidos como infracionais, a base legal que constou no auto de infração, e produziu um longo recurso voluntário, debatendo cada ponto da autuação. E, nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a defesa do recorrente (*pas de nullité sans grief*).

Na forma acima, igualmente não houve qualquer nulidade na decisão recorrida, que também entendeu presentes os comandos do art. 3º da Lei nº 7.713/88, como autorizadores da autuação, agregado ao art. 74 da Lei nº 8.383/91.

Por fim, em linha com o decidido pela decisão recorrida, entendo que a discriminação dos rendimentos percebidos pelo contribuinte, como oriundos do trabalho com e sem vínculo empregatício, não é da essência da tributação, até porque se deve tributar qualquer dinheiro percebido pelo contribuinte, desde que, no caso, não haja eventual norma isentiva.

Por tudo, sem razão o recorrente na preliminar.

Agora, passa-se ao mérito, começando pela decadência (item III do relatório).

Primeiramente, faz-se breve menção à tradicional jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e do CARF sobre a matéria decadencial.

Entendia-se que a regra de incidência de cada tributo era que definia a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribuísse ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amoldar-se-ia à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dar-se-ia na forma disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN, sendo irrelevante a existência, ou não, do pagamento, e, no caso de dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial tinha assento no art. 173, I, do CTN. Este era o entendimento aplicado ao lançamento do imposto de renda da pessoa física e da pessoa jurídica sujeito ao ajuste anual.

Assim era pacífico no âmbito do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes que a contagem do prazo decadencial do imposto de renda da pessoa física e jurídica sujeito ao ajuste anual amoldar-se-ia à dicção do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando a contagem passa a ser feita na forma do art. 173, I, do Código Tributário Nacional. Como exemplo dessa jurisprudência, citam-se os acórdãos nºs: 101-95.026, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni, sessão de 16/06/2005; 102-46.936, relator o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo, sessão de 07/07/2005; 103-23.170, relator o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão de 10/08/2007; 104-22.523, relator o Conselheiro Nelson Mallmann, sessão de 14 de junho de 2007; e 106-15.958, relatora a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, sessão de 08/11/2006.

O entendimento acima também veio a ser acolhido pelo CARF a partir de 2009, quando este Órgão substituiu os Conselhos de Contribuintes.

Entretanto, veio a lume uma alteração no Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no DOU em 22.12.2010), que passou a fazer expressa previsão no sentido de que *“As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”* (Art. 62-A do anexo II do RICARF). E o Superior Tribunal de Justiça, no rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), confessou uma tese na matéria decadencial diversa do CARF, como abaixo se vê, sendo de rigor aplicá-la nos julgamentos da segunda instância administrativa.

Dessa forma, no que diz respeito a decadência dos tributos lançados por homologação, apreciou-se o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o julgado submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I,

DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.

IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial

quinqüenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

No precedente acima do Superior Tribunal de Justiça, a existência, ou não, do pagamento passou a ser relevante para definir a regra decadencial. Para a hipótese de inocorrência de dolo, fraude ou simulação, a existência de pagamento antecipado leva a regra para as balizas do art. 150, § 4º, do CTN; já a inexistência, para o art. 173, I, do CTN.

No caso destes autos, para o ano-calendário 2005, considerando que não houve o pagamento de qualquer imposto antecipado (fls. 3 a 9), deve-se aplicar o prazo decadencial na forma do art. 173, I, do CTN. Assim, considerando que o fato gerador do imposto de renda dos rendimentos sujeitos ao ajuste se aperfeiçoa no último dia do ano-calendário, como se pode ver pela inteligência da Súmula nº 38 (*O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário*), que, apesar de voltada para a tributação dos depósitos bancários, aplica-se igualmente a tributação ordinária do imposto de renda, já que a controvérsia sobre a aplicabilidade da tributação mensal dos depósitos bancários (art. 42, §§ 1º e 4º, da Lei nº 9.430/96) foi afastada exatamente pela aplicação das regras ordinárias da tributação da pessoa física (Leis nºs 7.713/88 e 8.134/90), vê-se que o prazo decadencial teve início em 1º/01/2007 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ultimando-se em 31/12/2011, sendo hígido o lançamento, pois cientificado ao sujeito passivo em 20/09/2010 (fl. 5.022). Ainda, mesmo que fosse considerado o prazo decadencial na forma do art. 150, § 4º, do CTN, a Fazenda Nacional poderia concretizar o lançamento até 31/12/2010, igualmente não havendo falar em decadência.

Por tudo, inviável o reconhecimento da decadência nestes autos.

Agora se debatem as defesas trazidas nos **itens IV a XI**, que vergastam a omissão de rendimentos percebidos pelo autuado das empresas Logika e Bonyplus.

A despeito do grande esforço do recorrente em segregar os fatos dos autos, tentando fazer soçobrar o lançamento a partir do não atendimento de requisitos formais, como a não menção ao inexistente art. 74, § 3º, I, da Lei nº 8.383/91, ou mesmo pela tentativa de fazer prevalecer contratos de mútuos a partir do cumprimento de requisitos instrumentais ou os visualizando a partir unicamente da aplicação dos recursos na instalação de uma usina de cana-de-açúcar, ficou absolutamente claro que os mútuos foram descaracterizadas pela singela impossibilidade de se aceitar a extinção de empréstimos milionários (R\$ 5.000.000,00, no caso da Bonyplus, e R\$ 30.421.773,00, no caso da Logika, como constou nos contratos de cessão em dação em pagamento particular com cláusula de exigibilidade futura, firmados entre os mutuantes e o mutuário) a partir de Obrigações da Eletrobrás, títulos sem qualquer certeza, como se vê pela ação judicial que o recorrente fez menção, proposta pela Bonyplus em desfavor da Eletrobrás¹, e de valor no mercado secundário risível, quando confrontado com os

¹ A Bonyplus propôs a ação 0017442-81.2009.4.01.3400, autuada em 28/05/2009, junto à 13ª Vara Federal de Brasília, em desfavor da Eletrobrás, sem qualquer decisão até o presente momento, cobrando todos os títulos, inclusive os da Logika, como se pode ver em: <http://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=174428120094013400&secao=DF&enviar=Pequisar>. Acesso em 02/02/2012.

empréstimos, como também se percebe pelo valor pago pelo recorrente ao Sr. Pedro Gilvan Serafins dos Reis, no importe um sinal de R\$ 140.000,00, agregado de 04 parcelas R\$ 60.000,00, tudo a ser adicionado de um valor da ordem de R\$ 30.000.000,00, este a ser pago em valores anuais, sem juros, em 24 parcelas, a partir de 15/12/2012, desde que houvesse sucesso na incerta demanda de cobrança das Obrigações, na via administrativa ou judicial. Ademais, não se pode esquecer que a Eletrobrás, atendendo intimação tombada nestes autos, asseverou que tais títulos ao portador, cujo valor hipotético de resgate em data de 01/05/2010, segundo o órgão emissor, perfaz um total de R\$ 3.489,23 (três mil, quatrocentos e oitenta e nove reais, vinte e três centavos), tudo a demonstrar a absoluta ausência de verossimilhança de que se tratava de verdadeiramente mútuos, mas simplesmente de rendimentos auferidos pelo recorrente em desfavor das empresas Bonyplus e Logika.

Ainda a demonstrar a clareza solar de que não se trata de mútuos, mas de remunerações auferidas pelo fiscalizado, as empresas Bonyplus e Logika deram quitação às dívidas milionárias do mutuário fiscalizado, em 28/12/2006, aceitando os títulos, como já dito, para os quais o devedor, ora fiscalizado, não se responsabilizaria pela solvência ou inadimplência do emitente (Eletrobrás), cabendo as empresas cessionárias buscar as suas expensas a via judicial para constranger a emitente a pagá-los, devendo algum valor recebido além das dívidas mutuadas na via judicial ser ainda vertido em prol do aqui recorrente (fls. 2.114 a 2.119). Absolutamente incompreensível como as empresas aceitaram títulos sem qualquer certeza, com valor de mercado secundário risível, com valor para pagamento administrativo mais irrelevante ainda, sendo obrigadas a assumir todos os ônus da cobrança judicial, tendo por fim que pagar ao mutuário aqui recorrente os valores que, por milagre, venham a sobejar as dívidas milionárias.

Indo mais além, a fiscalização identificou que os valores recebidos foram utilizados para pagamento de despesas pessoais do recorrente, como *“cursos de idiomas, ensino fundamental e superior, cartões de créditos, despesas inerentes à atividade rural explorada pelo beneficiário, despesas com condomínio, luz, telefone, celular, gás, seguros, aquisição de imóveis, transferências de recursos para contas correntes, dentre outros, despesas essas pagas em nome do contribuinte fiscalizado, de seu cônjuge e dependentes”*.

Ora, em um cenário como o acima posto, não se tem como acatar que os repasses feitos pelas empresas Logika e Bonyplus ao recorrente sejam mútuos, pois inegavelmente o recorrente se apropriou de dinheiros das empresas, aproveitando-se de sua posição societária (ou de sua família), para consumir e investir os valores em negócios privados, não os devolvendo, havendo claro benefício em prol do autuado, sendo irrelevante se houve ou não prestação de serviço do recorrente às empresas, pois claramente ele se beneficiou dos recursos, e a tributação do imposto de renda se aplica à espécie, pouco importando a nomenclatura dos rendimentos (ou remuneração).

Quanto à alegação de que o fisco não poderia desconsiderar os contratos de mútuos, devendo aguardar a regulamentação do art. 116, § único, do CTN (*A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*), melhor sorte não socorre ao recorrente, pois é da essência do trabalho da fiscalização dá descrição jurídica diversa aos fatos sob auditoria, espelhados nos diversos instrumentos jurídicos, em face do entendimento do fiscalizado, daí instaurando-se o contencioso administrativo. Assim, por exemplo, um valor recebido em contrato de doação, normalmente isento do imposto de renda, pode ser qualificado como pagamento de salário, quando comprovada a contraprestação de serviço, sujeito à tributação; recibo médico que ordinariamente faria a prova de despesa médica dedutível pode ser desconsiderado quando o

contribuinte não comprova o efetivo pagamento e não tem suporte financeiro para fazer face à despesa; um contrato de permuta de imóveis pode ser desconsiderado quando se comprovar que se tratou de uma compra e venda, com o fito de apurar o ganho de capital; um contrato de captação de recursos no exterior, com o fito de financiar exportações no país (art. 1º, XI, da Lei nº 9.481/97), pode ser descaracterizado, se os recursos tiverem fins diversos, quando deverá incidir IRPF sobre os juros expatriados, e por aí vai.

Em todas as situações acima descritas, o fisco sempre pôde desconsiderar os atos emergentes, privilegiando a substância sobre a forma. E aqui se deve lembrar que o direito tributário é um ramo vocacionado à concretude, rejeitando as tipificações meramente formais. Não por outro motivo, por exemplo, qualquer compra e venda, mesmo que sequer formalizada em contrato e muito menos submetida ao registro no Cartório de Registro de Imóveis, pode dar ensejo à tributação pelo ganho de capital, desde que o fisco comprove que o bem imóvel foi transacionado, com o preço pago.

Porém, poder-se-ia questionar para que serve a norma anti-elisiva do art. 116, § único, do CTN, para o qual a autoridade fiscal deveria respeitar procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, para desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, para fins unicamente tributários. Tal inovação foi trazida pela Lei complementar nº 104/2001, que acabou sendo regulada pelos arts. 13 a 19 da Medida Provisória nº 66/2002, os quais não lograram conversão na Lei nº 10.637/2002, que objetivava desconsiderar atos ou negócios lícitos, que buscavam tratamento favorecido e que configuravam abuso de forma ou falta de propósito negocial.

De plano, a questão acima não se aplicava aos atos praticados com dolo, fraude ou simulação, pois, para estes, o CTN já determinava o lançamento de ofício direto, na forma do art. 149, VII. O objetivo da norma anti-elisiva era disciplinar os planejamentos fiscais, criando um rito para sua desconsideração, permitindo inclusive que o contribuinte pudesse pagar o imposto, no caso de desconsideração, com juros e multa de mora. Não que o fisco estivesse impedido de fazer a desconsideração antes da Lei complementar nº 104/2001, pois sempre pôde fazê-lo, quando demonstrava o abuso de forma ou falta de substância negocial, aqui repisando que o direito tributário não se condói com realidades abstratas, formais, mas é vocacionado para o que efetivamente ocorre no mundo da vida.

No momento em que não houve a regulamentação do art. 116, § único, do CTN, por óbvio não ficará o fisco impedido de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, lícitos, mas abusivos, sem propósito negocial, pois agora somente não se tem mais a regulamentação protetiva aos contribuintes que se tentou com a Medida Provisória nº 66/2002. A desconsideração dos atos e negócios poderá ser efetuada, como sempre o pôde, porém não há qualquer regulamentação a favorecer o sujeito passivo.

Obviamente que todas as considerações acima sequer podem ser aplicadas ao caso presente, pois não se pode enxergar o simulacro dos mútuos, como se viu nestes autos, como um planejamento tributário. Aqui e em nenhum lugar, o assenhoreamento dos recursos das empresas Logika e Bonyplus pelo recorrente poderia ser encarado como um planejamento tributário, a afastar ou minorar a incidência do imposto de renda. Os contratos de mútuos e os contratos de cessão das Obrigações da Eletrobrás foram apenas instrumentos formais, sem qualquer substância, a justificar em termos contábeis as transferências dos recursos. Não se



podem considerar tais contratos como um planejamento tributário, pois neste há pelo menos a montagem de uma estrutura legal que permite em regra minoração da imposição tributária, porém os atos têm alguma substância e o caminho percorrido pelo contribuinte é permitido pela ordem jurídica, sendo apenas rechaçado pelo abuso de forma ou falta de substância negocial. Já os contratos referidos não comprovam a existência de qualquer mútuo, ao revés, apenas demonstram que tal negócio jurídico jamais existiu, pelas razões já expostas, tendo havido apenas a transferência de remunerações das empresas para fruição pelo recorrente, que utilizou, para tanto, de sua condição de sócio da Logika e da sua família na Bonyplus.

Pede o contribuinte, ainda, que, considerando que o autuado era sócio da empresa Logika, não pode permanecer a infração decorrente da omissão de rendimentos decorrente de vínculo empregatício (item 3.1 do Termo), pois, obviamente, não há vínculo empregatício entre a empresa e seu sócio. Ainda, pelo princípio da eventualidade, pede para que sejam afastadas as inversões na montagem da usina de cana-de-açúcar, pois não se trataria de despesas particulares.

Como já dito, não há qualquer relevância na discriminação da infração acima, quando a autoridade fiscal a denominou de omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica Logika. O mero fato de o contribuinte ser sócio da empresa Logika não descaracterizaria uma omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício, pois o sócio quotista pode perceber *pro labore* ou rendimentos indiretos, e o fisco, na forma escolhida pela autoridade fiscal, assim qualifica tais omissões. Trata-se de mero *nomem iuris* da infração, com substrato no art. 3º da Lei nº 7.713/88 (ou, como também ocorre nos autos, com o art. 74 da Lei nº 8.383/91), que não criou qualquer empeco ou prejuízo à defesa do recorrente, não podendo por mera discussão terminológica afastar a infração.

Caberia ao recorrente demonstrar que o rendimento não era tributável, que se tratava efetivamente de um mútuo, o que somente poderia ser comprovado com o efetivo pagamento dos valores recebidos.

Quanto ao afastamento da tributação dos valores envolvidos na instalação da usina de cana-de-açúcar, trata-se de despesa efetuada em propriedade do autuado, em seu exclusivo benefício, não havendo qualquer diferença das demais despesas (cursos de idiomas, ensino fundamental e superior, cartões de créditos, despesas com condomínio, luz, telefone, celular, gás, seguros, aquisição de imóveis, transferências de recursos para contas correntes, dentre outros, despesas essas pagas em nome do contribuinte fiscalizado, de seu cônjuge e dependentes), pois tudo foi feito em benefício do autuado, sendo algumas despesas de custeio e outras de capital, devendo o imposto de renda incidir sobre os recursos correspondentes.

Alega o recorrente, ainda, que a fiscalização não considerou outros mútuos como remuneração indireta, bem como, desconsiderados os mútuos em referência nestes autos, da empresa Logika, forçoso considerá-los à conta de lucros acumulados, na forma do art. 60, V, do Decreto-Lei nº 1.598/77, como, inclusive, pacificamente acatado na jurisprudência do CARF.

Para rejeitar as alegações acima, aqui se traz as razões expendidas na decisão recorrida, que não merecem, no ponto, qualquer reparo:

Também não merece guarida a alegação de que a autoridade fiscal usou “dois pesos e duas medidas”, por ter reconhecido outros pagamentos de mútuos. Em sentido contrário, esta atitude mostra a completa coerência do critério fiscal, uma vez que a premissa do afastamento do lançamento é a devolução efetiva

dos valores tomados, que comprova a existência material do mútuo. De qualquer forma, o contribuinte não indicou quais seriam essas outras situações idênticas e, mesmo se existentes, quando muito poderiam gerar exigências suplementares e não o afastamento daquelas aqui discutidas.

Em referência ao pleito alternativo, em caso de não acatamento dos mútuos, de que se considere parte dos valores recebidos como sendo de distribuição de lucros, uma vez que a empresa Lógica possuía lucros escriturados em seus balanços patrimoniais dos anos de 2005 e 2006, não há como acatar. Primeiro, não há necessariamente essa implicação na constatação da inexistência dos mútuos. Segundo, esse voto considera completamente provada a natureza de rendimentos dos recursos recebidos pelo impugnante, pela forma como dispôs deles, pagando despesas pessoais, e pela existência de prova material estampada nos tais contratos de cessão em dação em pagamento (fls. 2.114/2119) de que os valores se referiam a “remuneração de representação” (cláusula 1ª desses contratos). Ou seja, não se tratam efetivamente de lucros distribuídos, que não podem ser presumidos, mas devem ser devidamente registrados na escrituração da pessoa jurídica, não cabendo, em sede de julgamento desse auto de infração, acatar tese que pressupõe alteração da escrituração contábil de pessoa jurídica que não é sujeito passivo da exigência e, portanto, não integra o litígio.

Adiciona-se, ainda, para rejeitar a pretensão de considerar o mútuo da Logika à conta de lucros acumulados em 2005 e 2006, a impossibilidade de saber-se, nestes autos, se o contribuinte não fruiu, em anos posteriores, dos lucros acumulados.

Por tudo, correto o entendimento da autoridade fiscal que considerou os mútuos não comprovados, das empresas Logika e Bonyplus, em prol do recorrente, os quais se subsumem ao conceito de renda, devendo sofrer a incidência do imposto de renda.

Agora se passa à defesa do **item XII**, que combate o acréscimo patrimonial a descoberto.

Ao contribuinte foi imputado um acréscimo patrimonial a descoberto, no ano-calendário 2006 (R\$ 109.037,91).

Inicialmente, apesar da peça defensiva estar um pouco confusa, neste ponto, vê-se que o contribuinte pugna para que seja considerado como fonte de recursos no fluxo de caixa o total dos rendimentos que constou no auto de infração, com a base reajustada, na forma do art. 61, § 3º, da Lei nº 8.981/95. Ainda, pede que sejam consideradas as sobras de caixa de 2005, para o ano-calendário 2006, este da autuação, bem como que o fluxo de caixa deveria ser feito em bases anuais, pois o fato gerador do imposto de renda é complexo, como dito pela decisão recorrida.

A decisão da Turma da DRJ rejeitou a primeira pretensão acima com os seguintes fundamentos (fls. 5.229 e 5.330):

*Embora o auto de infração tenha apurado nos meses de janeiro e fevereiro de 2006 (fls. 5.024 e 5.026 – **R\$ 4.447.674,86 + R\$ 1.114.691,28 + R\$ 189.434,06 = R\$ 5.751.800,20**) omissão de rendimentos oriundos das empresas Lógica e Bonyplus superiores àqueles considerados nos demonstrativos de fluxo financeiro (fls. 4.966 – **R\$ 138.059,52 + R\$ 3.225.284,10 + R\$ 808.928,59 = R\$ 4.172.272,21**), isso se deve ao fato de os valores apurados em cada uma dessas peças possuírem natureza diversa.*

No auto de infração, os valores se referem à omissão de rendimentos e neste caso o valor a ser levado ao ajuste anual é o do rendimento bruto, sendo necessário acrescentar ao valor líquido transferido pelas empresas o imposto de renda que deveria ter sido retido e recolhido por essas fontes pagadoras. Como não houve informação pelas fontes pagadoras a respeito dessas retenções, o cálculo do rendimento bruto é feito de acordo com o que estipula o artigo 20 da Instrução Normativa nº 15, de 2001:

(...)

Por outro lado, os valores a serem usados no demonstrativo de fluxo financeiro correspondem aos efetivos ingressos de disponibilidades. Ou seja, correspondem ao dinheiro que o contribuinte efetivamente recebeu e com o qual podia pagar os seus dispêndios.

O imposto de renda retido na fonte, apesar de compor o rendimento bruto sujeito ao ajuste anual na respectiva DIRPF, não representa recurso financeiro disponível para pagamentos de suas despesas ou investimentos e, por isso, não pode integrar o rol de recursos no levantamento do seu fluxo financeiro para fins de apuração de acréscimo patrimonial. Corretos, pois os valores apropriados pela autuação fiscal nos meses de janeiro e fevereiro de 2006 como recebidos das empresas Lógica e Bonyplus.

Parece que a decisão acima não perfilhou o melhor direito. Explica-se.

Não se pode negar que o contribuinte sofreu uma tributação majorada pelo reajustamento da base de cálculo das remunerações percebidas. Sendo tal rendimento majorado submetido à tributação pelo imposto de renda, apesar de o contribuinte não tê-lo recebido na integralidade, inclusive porque o IRRF não foi retido e recolhido pelas empresas, deve-se considerar como fonte de recursos a integralidade dos rendimentos tributados, sob pena de haver uma tributação majorada pelo reajustamento da base de cálculo e outra tributação pelo estouro de caixa, este que poderia ser suprido pelo valor reajustado. Não se pode esquecer que o fluxo de caixa apura uma presunção de omissão de rendimentos e, como tal, se determinado rendimento é tributado, com o ônus da base reajustada, deve constar como fonte de recursos.

Para justificar o posicionamento acima, suponha, como exemplo simplório, que o contribuinte tenha sofrido uma imputação de omissão de rendimentos de 100 unidades monetárias, em determinado mês, e despendido 110 unidades monetárias no dito mês. Claramente houve um estouro de caixa de 10 unidades monetárias. Porém se o fisco resolver reajustar a base de cálculo da omissão, considerando-a como remuneração indireta, na forma do art. 74, § 1º, da Lei nº 8.383/91 c/c o art. 61, §§ 1º e 3º, da Lei nº 8.981/95, inegavelmente

ter-se-á uma imputação de rendimento majorada, com cobrança adicional de imposto, devendo o novel rendimento (remuneração reajustada) ser considerado como fonte de recursos no fluxo de caixa.

No caso destes autos, considerando os rendimentos com a base reajustada, soçobra a infração do acréscimo patrimonial a descoberto, ficando, por óbvio, prejudicada as demais teses defensivas do recorrente.

Ante o exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar e, no mérito, em DAR parcial provimento ao recurso para cancelar a infração do acréscimo patrimonial a descoberto.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos