



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720447/2014-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.390 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de julho de 2021
Recorrente AGNELO PACHECO CRIAÇÃO E PROPAGANDA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Estando devidamente circunstanciado as razões de fato e de direito que amparam lançamento fiscal lavrado em observância à legislação, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade.

NÃO CARACTERIZAÇÃO DO ERRO DE FATO. PROVA.

Não cabe ao Recorrente alegar erro de fato em autuação fiscal, em razão da falta de declaração de ditos empréstimos (dele aos sócios) à RFB pelos sócios,

A alegação de erro de fato atinge a terceiros que não o Recorrente, e não diz respeito senão a elemento probatório, cujo ônus é do Recorrente.

Eventual erro ou inexatidão no preenchimento de declarações que poderia anular uma autuação, não se aplica ao presente caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Wilderson Botto (Suplente convocado), Sonia de Queiroz Accioly e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 228 e ss) interposto contra R. Acórdão proferido pela 13ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (fls. 202 e ss) que manteve em parte o lançamento excluindo de ofício os valores da competência 03/2009 por ter sido reconhecida a decadência e alterando a base de cálculo das competências 04/2009 a 12/2009, em razão de a empresa ter deixado recolher as contribuições sociais previdenciárias devidas à Seguridade Social, incidentes sobre os valores pagos, devidos ou creditados aos segurados contribuintes individuais no período de 03/2009 a 12/2009, de acordo com o inciso III do art. 22 da Lei 8.212/91.

Segundo o Relatório do R. Acórdão recorrido:

1. O presente processo administrativo é constituído pelo Auto de Infração Debcad nº 51.041.726-4 no qual foram lançadas as contribuições sociais previdenciárias devidas pela empresa à Seguridade Social, incidentes sobre os valores pagos, devidos ou creditados aos segurados contribuintes individuais no período de 03/2009 a 12/2009, de acordo com o inciso III do art. 22 da Lei 8.212/91, apuradas por aferição indireta consoante o § 3º do art. 33 da referida Lei, , segundo narrado pelo Auditor-Fiscal em seu Termo de Verificação Fiscal – Contribuição Previdenciária, fls. 118/133.

1.1. O Auto de Infração Debcad nº 51.041.726-4, lavrado em 24/04/2014, no montante de R\$ 1.722.928,32 (um milhão, setecentos e vinte e dois mil, novecentos e vinte e oito reais e trinta e dois centavos), fls. 134; é composto pelo Discriminativo do Débito - DD, fls. 135/137; Fundamentos Legais do Débito – FLD, fls. 138/139; Instruções para o Contribuinte - IPC, fls. 140/141; Relatório de Lançamentos - RL, fls. 142/143; Relatório de Vínculos, fls. 144. O Contribuinte teve ciência pela via postal em 29/04/2014, “AR” juntado às fls. 147.

1.2. O procedimento fiscal que culminou na autuação em questão teve seu Termo de Início de Procedimento Fiscal datado de 07/03/2012, fls. 05, foi recebido pelo Interessado em 09/03/2012 (“AR” juntado às fls. 06) e desenvolveu-se conforme retrata os Termos de Intimação nº 01 de 09/05/2013 (fls. 18); nº 02, de 21/10/2013 (fls. 20/21) e nº 03 de 08/04/2014 (fls. 22), recepcionados pelo Fiscalizado – o primeiro e o terceiro por via postal, “AR” às fls. 19 e 23, e o segundo pessoalmente, ciência registrada às fls. 21 –; petições com pedido de dilação de prazo e com a apresentação de documentos e esclarecimentos: requerimentos e esclarecimentos às fls. 45; 46; 60; 62/63/72; 79/80; 89; documentos às fls. 47/59; 61; contabilidade; extratos bancários; arquivos digitais; razão 2009.

1.3. Os Termos de intimação, as respostas e concessão de dilação de prazos para atendimento foram entremeados por Termos de Prosseguimento de ação Fiscal (fls. 24, 26, 28, 30, 32, 34, 36, 38, 39, 41, 42 e 44).

2. No Termo de Verificação Fiscal – Contribuição Previdenciária, fls. 118/133 a Autoridade Fiscal narra que a ação fiscal foi inicialmente instaurada em razão da movimentação financeira incompatível com a receita declarada pelo Contribuinte (PJ) e ampliada para apuração da regularidade fiscal de contribuições previdenciárias patronais em relação a pagamentos individualizados e identificados, porém sem causa, a pessoa física sem vínculo empregatício, considerados segurados contribuintes individuais.

2.1. Informado que a contribuição patronal lançada no Auto de Infração Debcad nº 51.041.726-4 tem como fatos geradores (apurados por aferição indireta) a remuneração a segurado contribuinte individual identificado, os pagamentos sem causa aos sócios lançados nas contas contábil 1.1.02.10.0007 – C/C – AGNELLO BUENO PACHECO e 1.1.02.10.0009 – C/C – AGNELO DE CARVALHO PACHECO.

2.2. No Termo de Verificação Fiscal foram registrados e detalhados os termos de Intimação, anteriormente mencionados.

2.3. Consta que o crédito tributário incluído no Auto de Infração refere-se às contribuições previdenciárias devidas pela empresa, a contribuição patronal de 20%, de

acordo com o inciso III do artigo 22 da Lei 8.212/91, apurado por aferição indireta consoante o §3º do art. 33 da lei 8.212/91 e que as bases de cálculo, as alíquotas e as contribuições apuradas encontram-se discriminados no anexo Discriminativo de Débito – DD.

2.4. Quanto aos fatos geradores, foi considerada remuneração por aferição indireta a segurados contribuintes individuais constatada em lançamentos contábeis, não reconhecida pela empresa como fato gerador e omitida das folhas de pagamentos e GFIP.

2.5. Destacado que no curso da fiscalização o contribuinte foi intimado (TIF 01 de 09/05/2013) a apresentar a composição dos valores que originaram os saldos iniciais e finais em 2009 das contas contábeis 1.1.02.10.007- C/C- AGNELLO BUENO PACHECO e 1.1.02.10.0009-AGNELO DE CARVALHO PACHECO, bem como a comprovação documental da entrega dos recursos aos sócios da empresa Srs. Agnelo Bueno Pacheco e Agnelo de Carvalho Pacheco.

2.6. Em resposta ao TIF 01 a empresa apresentou os registros contábeis do livro razão das contas acima indicadas, as quais foram anexadas ao presente processo, e informou verbalmente, através de seu procurador, Jose Costa de Azevedo, que se tratava de Mútuo entre a empresa e os sócios, porém não possuíam Contrato de Mútuo.

2.7. Da análise das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física dos sócios, a Fiscalização constatou que não constavam em dívidas e ônus reais os valores referentes ao alegado mútuo com a empresa.

2.8. Tendo em vista a não declaração dos valores da dívida em suas declarações de imposto de renda, bem como a inexistência de comprovação de pagamentos da suposta dívida, a Fiscalização considerou improcedente a alegação da empresa de que os valores questionados seriam decorrentes de mútuo.

2.9. Ainda, através do TIF 03 a então fiscalizada foi intimada a esclarecer por escrito e a apresentar documentação hábil e idônea comprobatória, assim como a finalidade e os motivos dos pagamentos efetuados em 2009, lançados nas contas dos sócios acima mencionados.

2.10. Em resposta, a empresa apresentou declaração por escrito, anexa ao processo, informando que os pagamentos efetuados em 2009 e lançados nas contas dos sócios eram relativos às despesas reembolsadas pela empresa no referido ano, decorrentes de viagens, passagens e hospedagens realizadas pelos sócios, necessárias para a execução da atividade fim da empresa. Nenhum documento foi apresentado para corroborar tais alegações.

2.11. Nestas condições, a Fiscalização considerou que os pagamentos efetuados aos sócios foram lançados nas contas correntes dos sócios, 1.1.02.10.0007 - C/C - AGNELLO BUENO PACHECO e 1.1.02.10.0009 - C/C - AGNELO DE CARVALHO PACHECO com a finalidade de acobertar a real operação que motivou a transferência dos recursos, caracterizando a prática da infração por pagamento sem causa ou de operação não comprovada.

2.12. Em consequência, a constituição do crédito tributário deu-se com a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre tais valores e assim foi formalizado o presente processo, bem como o lançamento do Imposto de Renda exclusivamente na fonte de 35% sobre a base ajustada, conforme art. 61, §1º da lei 8.981/1995 e art. 74 da lei 8.383/1991, que deu origem ao crédito tributário exigido através do Processo 19515.720448/2014-85.

2.13. Em acréscimo, consta do referido Relatório o detalhamento quanto à falta de retenção e recolhimento do IRRF, fundamentação legal, bases de cálculo e alíquotas.

2.14. Lado outro, em relação ao presente lançamento, informado que diante da não apresentação, durante o procedimento fiscal, das causas que justificassem os pagamentos efetuados aos sócios da empresa (Agnelo Bueno Pacheco e Agnelo de Carvalho Pacheco) e das demais constatações fáticas articuladas; tendo em vista o teor

do §3º, art. 33 da Lei 8.212/91, houve justificativa jurídica para o procedimento de aferição indireta das quantias repassadas a segurado contribuinte individual, valores estes que não constavam nas folhas de pagamento e nem em GFIP.

2.15. Esclarecido que a base de cálculo da contribuição previdenciária coincide com a do IRRF e está de acordo com o art. 22, III da Lei 8.212/91 c/c inciso I do art. 74 do Decreto nº 3.000/99 e § 3º do art. 61 da Lei nº 8.981/95.

2.16. Informado, ainda, a fundamentação legal – mencionado o relatório “Fundamentos Legais do Débito”; a Representação Fiscal para Fins Penais (processo anexado ao presente); o Arrolamento de Bens e as instruções para o contribuinte, bem como os anexos que compõem o processo.

2.17. O processo nº 19515.720449/2014-20 que trata da Representação Fiscal para fins Penais foi apensado a este processo, Termo de apensação às fls. 148.

3. Tempestivamente, fls. 195, o Interessado apresentou impugnação, razões às fls. 174/187, alegando, em síntese, após atestar a tempestividade e apresentar um breve relato dos fatos sob sua ótica:

3.1. Afirma que a operação que deu azo à presente autuação foi de mútuo havido entre a Impugnante e seus sócios - operação esta que por sua própria natureza não constitui fato gerador de contribuição previdenciária.

3.2. Aduz que foi desvirtuado o mútuo ocorrido para transformá-lo em operação tributável pelo IRRF e que a mesma distorção foi utilizada para a aplicação da contribuição previdenciária sobre a base de cálculo indevida e constituída por aferição indireta.

3.3. Discorre sobre o mútuo havido entre os sócios e a empresa em 2009 e justifica que as operações foram necessárias para custear diversas despesas havida pelos sócios em tentativas de prospectar novos clientes, porém não necessariamente relacionadas com despesas operacionais ou com as atividades da empresa, já que nem todos resultaram em negócios fechados

3.4. Acrescenta que pelo fato das despesas não se relacionarem, por vezes, diretamente com o objeto da empresa elas foram contabilizadas como mútuo e não foram deduzidas no cálculo do lucro real do período.

3.5. Retoma o conteúdo do Termo de Verificação Fiscal quanto à controvérsia – destaca a não declaração dos valores na declaração de imposto de renda dos sócios e a inexistência de pagamento da suposta dívida -o IR e, por entender necessário, reproduz o art 586 do Código Civil e doutrina correlata, concluindo que não há imposição de formato rígido para o mútuo, pelo contrário, não há exigência de formalidades ou de contrato escrito. Colaciona jurisprudência cível sobre o tema.

3.6. Reforça ser patente seu zelo contábil ao ter escriturado as operações como realmente ocorreram e não como despesas.

3.7. Afirma que a forma dos contribuintes escriturarem as suas operações é livre e o Fisco somente as impugnar se forem omitidos detalhes indispensáveis à apuração de eventual tributo devido, acrescentando, neste sentido, trecho do Parecer Normativo SRF nº 347/1970.

3.8. Deduz que se os elementos indicados pela Fiscalização não servem para delimitar a existência de mútuo, a sua ausência não se presta a desconstituir a existência do contrato e, portanto, a operação em debate não constitui fato gerador para a cobrança apresentada, a qual pretende o cancelamento, por falta de suporte fático.

3.9. Adiciona que o “único erro que pode dificultar a visualização da operação do mútuo, a ausência de declaração da dívida nas DIRPF dos sócios, não pode ser imputado à IMPUGNANTE”, nem é suficiente para fazer surgir uma obrigação acessória, sendo “mero erro de cumprimento de uma obrigação acessória.”

3.10. Sobre “erro de Fato” coteja doutrina e conclui que no caso, em tela, o erro cometido não foi da Impugnante, mas de seus sócios que deixaram de preencher suas

declarações de ajuste anual de imposto de renda espelhando os mútuos firmados com a empresa. Adiciona jurisprudência administrativa e judicial e conclui que o Auto de Infração lastreado em mero erro de preenchimento na declaração de rendimentos dos sócios deve ser cancelado.

3.11. Ademais, alega que a revisão do erro de fato cometido na DIRPF dos sócios poderia ter sido realizada de ofício.

3.12. Lado outro, afirma que se a alegada nulidade não for suficiente para cancelar o Auto de Infração, acrescenta que o valor do tributo imputado é excessivo, impugnando os cálculos realizados para apurar o montante final cobrado.

3.13. Assim, contesta a “base de cálculo” que foi “emprestada” para apuração de contribuição previdenciária por aferição indireta; alega que dobra o valor não só do tributo como dos acessórios.

3.14. Afirma que houve “sobreposição de suposições, sempre em prejuízo da IMPUGNANTE. Em nenhum momento há o cuidado de embasar as supostas infrações em alguma prova, meramente sendo citados dispositivos legais contraditórios, desconsiderando o dever de embasar documentalmente suas alegações.”

3.15. Defende que cumpre as suas obrigações em consonância com o princípio da função social do tributo e que não pode aceitar a distorção do conceito de tributo aplicado sem a ocorrência de fato gerador, consistindo em confisco.

3.16. Alega que a cobrança de tributo sem supedâneo legal gera um enriquecimento sem causa e ilícito do Estado, excesso de exação, prejuízo não apenas ao contribuinte, mas também ao Fisco, que se verá envolvido em longa disputa judicial, e ao Poder Judiciário, abarrotado de ações.

3.17. Em conclusão afirma que o Auto de Infração é nulo por desconsiderar legislação, doutrina e jurisprudência e por excesso de exação, pois a majoração da base de cálculo ofende ao princípio da legalidade e desconsidera a função social do tributo.

3.18. Em seu pedido pleiteia o acolhimento total de suas razões e o cancelamento integral do Auto de Infração.

3.19. Acrescenta que se a documentação apresentada durante a fiscalização for considerada insuficiente para comprovar o alegado requer a apresentação de novos documentos e diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.237/72.

3.20. Requer, ainda, em conformidade com o inciso II do art. 58 do Anexo II da Portaria Ministro de Estado da Fazenda MF nº. 256/09, a intimação da Impugnante para a realização de sustentação oral, indicando para tanto seus Patronos.

4. Além do Auto de Infração e seus anexos acima mencionados, foram juntados ao processo os seguintes documentos: Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - TEPF, fls. 145; recibo de arquivos digitais entregues ao contribuinte, fls. 146; Recibo (SVA), fls. 151/152; alteração de contrato social, fls. 155/164; cópia do Auto de Infração com anexos e TEPF, fls. 165/173. E, após a impugnação, os documentos pessoais dos signatários da impugnação.

É o Relatório.

O Colegiado de 1ª instância manteve a atuação, em Acórdão proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

Ementa:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

**APRESENTAÇÃO DEFICIENTE DE DOCUMENTOS OU INFORMAÇÕES.
LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AFERIÇÃO INDIRETA.**

Quando o contribuinte recusa-se a apresentar documentos ou informações, ou as apresenta de forma deficiente, é lícito à Autoridade Fiscal, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida por meio da aferição indireta, com base nos dados disponíveis, cabendo ao Contribuinte o ônus da prova em contrário, nos termos dos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

MÚTUO. NÃO COMPROVAÇÃO.

O mútuo é negócio jurídico que pressupõe a devolução do bem fungível tomado emprestado em equivalentes quantidade, qualidade e gênero, sendo lícito presumir a sua inexistência quando as partes demonstram por seus atos que esse pressuposto não fez parte do acordo de vontades.

São idôneos para a comprovação da operação de mútuo o contrato registrado em cartório e documentos que comprovem o empréstimo e a restituição da quantia mutuada.

ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Os fatos extintivos ou modificativos, arguidos como matéria de defesa, devem ser demonstrados pelo contribuinte mediante produção de provas documentais, consentâneas com os registros contábeis, a fim de que possam provocar a extinção ou a alteração do crédito tributário constituído.

A simples alegação sem provas documentais, não desconstitui o lançamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Por força do disposto na legislação tributária, somente serão declarados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das anteriormente citadas não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVAS ADICIONAIS, INCLUSIVE DILIGÊNCIA.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções constantes no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72. A solicitação de diligência ou perícia deve obedecer ao disposto no inciso IV do mesmo dispositivo legal.

**SUSTENTAÇÃO ORAL EM SESSÃO DE JULGAMENTO. INEXISTÊNCIA DE
PREVISÃO NA LEGISLAÇÃO QUE REGE O PROCESSO ADMINISTRATIVO EM
PRIMEIRA INSTÂNCIA.**

Deve ser indeferido o pedido de sustentação oral em sessão de julgamento na primeira instância administrativa, bem como o pedido de apresentação de memoriais, tendo em vista a falta de previsão na legislação pertinente, em especial o Decreto 70.235/72.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

Tratando-se de matéria de ordem pública, incumbe ao julgador reconhecer de ofício a decadência do crédito previdenciário lançado.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL.

Consoante entendimento da Administração Tributária, expressado por intermédio do Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, aliado a posicionamento recentemente sumulado no âmbito do CARF, tendo havido pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento

por homologação, ainda que parcial, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 08/09/2015 (fls. 225), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 07/10/2016 (fls. 228 e ss), insurgindo-se contra o R Acórdão ao fundamento de que houve operação de mútuo, regularmente contabilizada, de forma a não ter ocorrido o fato gerador da contribuição previdenciária. Assina erro de fato, ou engano, perpetrado pelos sócios, na medida em que não inseriram o mútuo nas suas declarações de ajuste anual.

Alega nulidade com o argumento da ocorrência de erro de fato.

Requer o cancelamento do crédito constituído.

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço do recurso e passo ao seu exame.

Das Nulidades

Antes de examinar as teses trazidas pela defesa, impõe-se destacar o artigo 142 do Código Tributário Nacional e os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, que estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Também importa ressaltar os casos que acarretam a nulidade do lançamento, previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que ensejam a nulidade do lançamento **os atos e termos lavrados por pessoa incompetente** e os **despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente** ou **com preterição do direito de defesa**.

Analizando o tema nulidades, a Professora Ada Pellegrini Grinover (As Nulidades do Processo Penal, 6º ed., RT, São Paulo, 1997, pp.26/27) afirma que o “*princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestra do sistema de nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para correta aplicação do direito*”.

Da Nulidade do Lançamento - Dos princípios constitucionais.

É de se observar que o procedimento fiscal é uma fase oficiosa em que a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Nessa fase, o Fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Como, ainda, não há processo instaurado, mas tão-somente procedimento, não cabe falar em direito de defesa.

Antes da impugnação não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco, de forma a restarem afastadas de plano as alegações de **ofensa ao contraditório e ampla defesa, bem como a ofensa à verdade material**.

O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142).

Nesse sentido, a Autoridade Fiscal pode valer-se de algumas peças processuais, e sobrepor-las, sem que com isso advenha qualquer irregularidade ou nulidade ao feito.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 46:

Súmula CARF nº 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Pois bem, a alegação de nulidade do Recorrente diz respeito ao mérito e não a vício na lavratura do AI.

Entretanto, é preciso considerar entendimento de que a Administração Tributária pode reconhecer de ofício da nulidade, como indicam os enunciados sumulares nos 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal:

Súmula nº 346 STF. A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

Súmula nº 473 STF. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Calcado nas Súmulas do STF (ou seja na possibilidade de anular atos proferidos pela Administração Tributária conferida a esta instância administrativa), passo a examinar a alegação de vício no procedimento fiscal de lançamento.

De fato, nos presentes autos, não há mínimos elementos de prova de vício no procedimento que resultou no presente lançamento.

O art. 59, do PAF não foi descumprido em nenhuma das suas vertentes.

Além disso, bem observou o R. Acórdão recorrido que:

8.1. Examinado tudo o que dos autos consta, nenhuma das controvérsias suscitadas encontra amparo no quanto previsto no artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF).

8.2. Observa-se que quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas em Auto de Infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio, nos termos do art. 60 do mencionado Decreto.

8.3. Ainda que se considere que o disposto no artigo transcrito não encerra relação *numerus clausus* de possibilidades de nulidade, somente poder-se-ia cogitar desta no caso de vício em um dos elementos estruturais dos atos administrativos atacados, a saber, além da competência do agente, a forma, o objeto, a finalidade ou o motivo do ato.

8.4. A argumentação que fundamenta a pretensão da Impugnante de nulidade tem relação direta com o cerne do lançamento e, conforme exposto, não se enquadra no que poderia ensejar nulidade.

8.5. Acrescenta-se que em todo o processo não se vislumbra falta ou deficiência no tocante à descrição dos fatos, nem da matéria tributável ou na fundamentação legal.

8.6. Destaca-se que os Termos de Intimação e (especialmente) o Termo de Verificação Fiscal registram que durante o procedimento fiscal o Interessado foi intimado para apresentar documentos que justificassem os pagamentos questionados – e não o fez – bem como foi instado a prestar esclarecimentos acompanhados de documentação hábil e idônea e também não atendeu adequadamente.

8.7. Ressalte-se que o direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório, assegurado pela Constituição de 1988, tem por escopo oferecer aos litigantes, seja em processo judicial ou administrativo, o direito à reação contra atos desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerce o direito à ampla defesa, cujo conceito abrange o princípio do contraditório. A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio. Dessa forma, quando a Administração, antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa, dá à parte contrária a oportunidade de impugnar da forma mais ampla que entender está atendendo aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

8.8. No presente caso restou comprovado que o Contribuinte conhecia os fatos questionados pela Fiscalização, desperdiçou várias oportunidades, pois recebeu durante o procedimento fiscal inúmeros termos de intimação com questionamentos diretos, solicitou e obteve dilação de prazo e, somado ao conteúdo do Termo de Verificação Fiscal, anexos e documentos juntados, é de se concluir que o Auto de Infração contém suficiente descrição dos fatos e está corroborado com os discriminativos que contém a apuração das bases de cálculo, esclarecimentos quanto à origem e fundamentação dos valores utilizados, informação dos enquadramentos legais e fundamentos legais do débito, tudo encaminhado ao Interessado, tendo-lhe sido dada ciência e oportunizada a manifestação, em integral atendimento da legislação de regência.

8.9. Ainda, tendo em vista o quanto articulado pelo Defendente e aqui já mencionado, reitera-se que a legislação, doutrina e jurisprudência colacionada não tem o condão de amparar a pretensão de nulidade do Auto de Infração formulada pela Impugnante, pois a legislação foi observada, a doutrina mencionada contém ensinamentos genéricos e, quanto à jurisprudência colacionada, o sujeito passivo não participa dos referidos processos e as decisões reproduzidas somente vinculam as partes envolvidas.

8.10. Ademais, os argumentos tidos como cerne do lançamento terão a análise aprofundada no transcorrer deste Voto.

Das nulidades alegadas

É de se ressaltar que o direito de ampla defesa foi devidamente garantido ao Recorrente com abertura de prazo para apresentação de defesa ao lançamento, e recurso da decisão colegiada.

Desta forma, uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e **inexistindo prejuízo à defesa**, não se há de falar em nulidade do auto de infração ou do Acórdão recorrido.

Dos Fatos

Segundo consta do Relatório Fiscal (fls. 118 e ss), foi apurada remuneração por aferição indireta a segurados contribuintes individuais.

Houve pagamento a Agnello Bueno Pacheco no valor de R\$ 6.759.623,47, e a Agnello de Carvalho Pacheco de R\$ 1.288.029,11, no período apurado.

Às fls. 60, consta a resposta do Recorrente, afirmando que os lançamentos extraídos da sua ECD, nas contas 1102100007 (Agnello Bueno Pacheco) e 1102100009 (Agnello

de Carvalho Pacheco) prestavam-se para registrar adiantamentos de despesas realizadas pelos sócios, como alimentação, diárias em hotéis, alugueis de veículos, etc. Afirmou que as despesas eram mantidas em contabilidade para controle e depois eram baixadas das contas de registro, na medida da apresentação dos comprovantes de realização pelos sócios.

No momento de defesa (fls. 174 e ss), o Recorrente alegou que as transferências para as pessoas físicas de seus sócios decorreram de mútuos firmados, devidamente contabilizados. Entretanto, não apresentou os instrumentos contratuais.

O R Acórdão (fls. 202 e ss) examinou as provas e assinalou que:

7.2. No caso em análise, a Interessada não juntou documentos no momento de sua impugnação comprobatórios de suas alegações e não se verifica a ocorrência de qualquer das situações excepcionais acima mencionadas, razão pela qual não se justifica a pretendida diligência, ainda mais quando a própria Defendente desperdiça as oportunidades previstas na legislação, razão pela qual resta indeferido o pedido de diligência.

(...)

9. Na impugnação, a empresa alega que o repasse de valores são mútuos feitos entre a pessoa jurídica a seus sócios. Mas, além de não comprovar durante o procedimento fiscal quando das intimações anteriormente mencionadas, sequer apresentou contrato, muito menos outros elementos de prova, inclusive após a Autuação.

9.1. Destaca-se que durante o procedimento fiscal a então Fiscalizada prestou esclarecimentos através da declaração juntada às fls. 60 onde afirmou que os referidos lançamentos eram reembolsos de despesas, senão vejamos:

“... os pagamentos efetuados em 2009, e lançados nas contas 110210.0007 - c/c Agnello Bueno Pacheco e 110210.0009 - c/c Agnello de Carvalho Pacheco, trata-se de despesas reembolsadas pela empresa no ano calendário de 2009, decorrentes viagens, passagens, hospedagens, realizadas pelos sócios, necessárias para a execução da atividade fim da empresa, em seus estabelecimentos de São Paulo, Brasília, Rio de Janeiro, as quais serão baixadas na medida da apresentação dos respectivos comprovantes.”

9.2. Portanto, o fato é que nenhuma prova neste sentido foi produzida, seja durante o procedimento fiscal, seja quando da impugnação.

9.3. Lado outro, a inexistência de informações nas respectivas declarações de Imposto de renda dos sócios corrobora no sentido oposto ao pretendido pelo Contribuinte em sua defesa, servindo de reforço à tese da Fiscalização, é um elemento de formação da convicção.

9.4. Em adição, em face da constatação dos lançamentos contábeis, as alegações da Impugnante não são fortes suficientemente para alterar o lançamento em debate, pois para que o mútuo (art. 586 do Código Civil) surta efeitos erga omnes, conforme o artigo 221 do Código Civil, deverá consagrar o princípio da publicidade como indispensável para que os efeitos do instrumento particular recaiam sobre terceiros, ainda que o instrumento particular esteja assinado por duas testemunhas. Neste sentido prescreve o Código Civil que:

(...)

9.5. Portanto, o registro público é o meio de se dar publicidade aos atos a ele submetidos, cuja efetividade passa a atingir não só as partes, mas, também, a terceiros e, neste sentido, necessário o contrato de mútuo escrito e registrado para gerar efeitos entre as partes e perante terceiros, inclusive o Fisco.

9.6. Ainda, a remuneração foi aferida nos lançamentos contábeis da empresa e aqui vale lembrar outro dispositivo do Código Civil pela sua pertinência:

(...)

9.7. A contabilidade faz prova legal a favor da interessada, devendo estar lastreada em documentação autêntica, que reflita com fidelidade os fatos nela registrados. Em hipótese de erro ou equívoco de algum registro contábil, a reversão da presunção de veracidade depende da apresentação de documentação comprobatória respectiva, não sendo hábeis e suficientes meras alegações.

9.8. Em reforço, quanto ao ônus da prova, vale relembrar que o Contribuinte foi questionado sobre a origem e finalidade dos valores lançados nas contas dos sócios e instado a comprovar com documentação hábil e idônea, o que não foi atendido; o levantamento foi apurado com observância das normas administrativas e com perfeita identificação dos elementos que serviram de base para a apuração dos fatos geradores (vide Termo de Verificação Fiscal, anexos e documentos), as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos contribuintes individuais (aqui, os sócios), não integrantes das folhas de pagamento, não declaradas em GFIP e não recolhidas em época própria.

9.9. Cabia ao Sujeito Passivo comprovar os fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda.

9.10. A este respeito, assim dispõe o artigo 333, inciso II do Código de Processo Civil (CPC), a seguir transcrito:

(...)

9.11. Ainda, a mera alegação de “erro de fato” nas declarações ao Fisco de responsabilidade dos sócios não justifica os valores em questão nem são eficientes para afastar as conclusões da Fiscalização, além de ser descabida a pretensão de “correção” de ofício pelo Fisco, pois nada há que suporte o alegado “erro” nem os Contribuintes providenciaram oportunamente as alterações ditas como devidas.

9.12. Repisa-se que não basta alegar, a prova tem que ser produzida e de forma adequada, convincente. A inércia do Interessado conduz a ter que arcar com as consequências. Neste sentido, manifesta-se com precisão Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em sua obra Processo Administrativo Tributário, Malheiros Editores, 2000, pg. 184 -185:

(...)

9.13. Diante da situação narrada, por não restar devidamente demonstrado que os valores repassados aos sócios decorrem de mútuo como alegado e, ainda, pela não comprovação da devolução, por parte dos sócios - Agnelo Bueno Pacheco e Agnelo de Carvalho Pacheco - dos valores lançados em suas contas correntes na contabilidade da empresa autuada, caracterizada está a entrega dos recursos a qualquer título aos referidos contribuintes individuais e a Autoridade Fiscal não podia agir de modo diverso senão proceder à autuação, em cumprimento estrito das disposições legais vigentes, cabendo ressaltar que se trata de procedimento de natureza indeclinável, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional

Do Mérito

O Recorrente alega que os sócios cometeram erro de fato, o que levaria ao cancelamento da autuação, na medida em que os sócios não declararam os mútuos à RFB.

Equivoca-se o Recorrente.

A jurisprudência tem estabelecido que o erro cometido pelo contribuinte, quando resulta na incorreção de dados fáticos que originam obrigações tributárias, pode ensejar o cancelamento do lançamento.

O erro de fato pode ser verificado nos casos de inexistência e de equívocos cometidos no preenchimento de declarações entregues ao Fisco pelo sujeito passivo. Nesse caso, uma vez comprovado o erro, a declaração deve ser corrigida. Porém, a prova do erro compete ao

sujeito passivo. A ele incumbe demonstrar que a declaração não está alinhada com a vontade real. Para tanto, pode, a depender do caso concreto, se valer de um ou alguns dentre vários elementos probatórios, tais como outras declarações apresentadas na mesma época, a escrita contábil ou fiscal contemporânea aos fatos, contratos e mesmo a conduta materializada na apuração e recolhimento dos tributos, tudo de modo a evidenciar de forma plausível a vontade real em desacordo com a declaração.

É necessário, neste ponto, destacar que não é erro, no sentido jurídico do termo, a opção que o contribuinte faça de forma regular por uma dentre as diversas possibilidades que a lei lhe faculta, ainda que posteriormente a escolha se revele desvantajosa. É o que acontece, por exemplo, com a pessoa jurídica que opta por apurar o IRPJ na forma do lucro presumido, e, meses depois, constata que o lucro real seria menos oneroso. Nessa hipótese, não se admite, sob a alegação de erro, cancelar a opção pelo lucro presumido, adotando no mesmo ano a sistemática do lucro real. Em suma, opção não é erro.

No caso dos autos, a alegação de erro não diz respeito ao Recorrente, e sim a seus sócios. Não houve erro de fato cometido pelo Recorrente. Observa-se, sim, a falta de comprovação dos mútuos, cujo ônus é do Recorrente.

Ou seja, a alegação de eventual erro atinge terceiros que não o Recorrente, e não diz respeito senão a elemento probatório, cujo ônus é do Recorrente.

Afastado o argumento, vejamos a doutrina que cerca o instituto do mútuo.

Relativamente aos mútuos firmados entre os sócios e o Recorrente, insta considerar que as alegações relativas a empréstimos não foram devidamente comprovadas.

Empréstimos são negócios jurídicos que pressupõem a devolução do bem fungível tomado emprestado. O caráter essencial do empréstimo é sua temporalidade que deve estar devidamente consignada no contrato para a devida caracterização do negócio subjacente.

Para comprovar empréstimos realizados, pessoa física ou jurídica, é preciso que os mútuos estejam consignados nas declarações de imposto de renda do mutuante e do mutuário, além de restarem comprovadas, por meio de documentação hábil e idônea, a contratação, a efetiva e a transferência de numerário do credor para o tomador, coincidente em datas e valores.

Soma-se a isso que para serem oponíveis a terceiros, mormente quando este terceiro é a Fazenda Pública e a finalidade é a comprovação de operação sobre a qual não incide tributos, os contratos de empréstimos devem ser registrados. É o que dispõe o art. 221 do Código Civil Brasileiro (Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002):

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

O Código Civil também disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros:

Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

A informalidade dos negócios entre as partes não pode eximir o contribuinte de apresentar prova da efetividade das transações. A informalidade diz respeito apenas a garantias mútuas que deixam de ser exigidas em razão da confiança entre as partes - entre familiares, por exemplo, mas não se pode querer aplicar a mesma informalidade ou vínculo de confiança na relação do contribuinte com a Fazenda Pública. A relação entre Fisco e contribuinte é de outra natureza: é formal e vinculada à lei, sendo a lei firme ao exigir, no caso dos depósitos bancários, que a comprovação seja feita por meio de “documentação hábil e idônea”.

Ademais, em razão de, na pessoa física, o recebimento de empréstimo não ser considerado como rendimento do beneficiário, o Fisco deve tomar certas precauções e exigir provas confirmatórias do empréstimo alegado, tornando-se crucial a demonstração do fluxo financeiro dos recursos, pois seria muito fácil para o contribuinte receber diversos rendimentos sujeitos à tributação e declará-los como oriundos de mútuo com intuito de elidir a cobrança do imposto.

Esse tem sido o entendimento das decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementas abaixo transcritas:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. CONTRATOS DE MÚTUO. FORMALIDADES CONTRATUAIS. REGISTRO DO CONTRATO. As operações de mútuo, para serem opostas ao Fisco, requerem o registro do instrumento de manifestação de vontades. Operações de mútuo entre partes relacionadas, especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios, requerem formalidades mínimas. A ausência de cláusula de devolução do valor mutuado e a falta de comprovação do pagamento do empréstimo descaracterizam a operação de mútuo. (Acórdão 2301-006.006 de 11/04/2019)

OPERAÇÃO DE MÚTUO. REQUISITOS DE PROVA. Para comprovação da operação de mútuo, além do registro público do contrato, é indispensável documentação hábil e idônea que demonstre a efetiva ocorrência do pactuado, o cumprimento das cláusulas acertadas, como pagamentos em datas e valores convencionados; a simples apresentação de documentos particulares e/ou seu lançamento na contabilidade, por si só, são insuficientes para opor a operação a terceiros e, principalmente, para afetar a tributação. (Acórdão 2201-004.781, de 08/11/2018)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS –EMPRÉSTIMO NÃO COMPROVADO. Na comprovação de empréstimos é imprescindível: (1) que haja a apresentação do contrato de mútuo assinado pelas partes; (2) que o empréstimo tenha sido informado tempestivamente na declaração de ajuste; (3) que o mutuante tenha disponibilidade financeira (4) que seja comprovada a efetiva transferência do numerário entre credor e devedor (na tomada do empréstimo), com indicação de valor e data coincidentes como previsto no contrato firmado; e (5) expirado o prazo contratual, a comprovação da quitação do empréstimo ou de aditivo contratual alterando a data do vencimento. No caso de empréstimos entre pessoa jurídica e pessoa física (sócio), necessária a apresentação dos livros contábeis com a correspondente escrituração do fato. (Acórdão 2301-005.926, de 13/03/2019)

A escrituração contábil não se mostra suficiente, por si só, para comprovar e opor o mútuo à Fazenda Pública, como bem apontou o Colegiado de 1º Instância.

Desta feita, por não ter sido demonstrado com documentos hábeis que os créditos são decorrentes de empréstimo, o lançamento merece ser mantido.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly