MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10882.724137/2018-66**
ACÓRDÃO	1202-002.448 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALPHAPAR EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/12/2012, 31/03/2013, 30/06/2013, 30/09/2013, 31/12/2013

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA POR MANUTENÇÃO DE PASSIVO FICTÍCIO.

Comprovado nos autos que o sujeito passivo estava, desde o procedimento fiscal, ciente das imputações que a autoridade fiscal lhe atribuía, não macula o feito a falta da indicação do dispositivo legal que ensejou a autuação fiscal.

NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. PRELIMINAR NÃO SUSCITADA NA IMPUGNAÇÃO. VÍCIO INEXISTENTE.

Não há de se declarar, de ofício, a nulidade do acórdão proferido pela DRJ por suposta e incomprovada alegação de inovação do critério jurídico, mormente quando o argumento não foi apresentado pela parte recorrente.

SIMULAÇÃO. CONTRATO DE MÚTUO.

Os documentos acostados aos autos, tomados em conjunto, são suficientes para comprovar que o contrato de mútuo apresentado pela fiscalizada era simulado, de modo que não justifica a movimentação de recursos realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros André Luis Ulrich Pinto (relator), Andrea Viana Arrais Egypto e

Liana Carine Fernandes de Queiroz que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Novaes Ferreira.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira – Redator designado

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andre Luis Ulrich Pinto, Andrea Viana Arrais Egypto (substituto[a] integral), Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração lavrados para constituição de crédito tributário de IRPJ e CSLL relativos ao 4º trimestre de 2012 e aos quatro trimestres de 2013, com imposição de multa qualificada de ofício e atribuição de responsabilidade solidária ao Sr. Amilcare Dallevo Junior.

Imputa-se à Recorrente a conduta de omissão de receitas. Mais precisamente, a Autoridade Fiscal entendeu por bem descaracterizar valores recebidos pela Recorrente e registrados a título de mútuo.

Sobre o suposto mútuo, a Autoridade Fiscal constatou que a Recorrente recebeu e registrou valores a esse título de 2009 a 2016. O passivo teria sido registrado na conta "2.2.1.01.02.002 – mútuo entre sociedades – TECNET TELE", que durante o referido período teve uma variação de R$ 36.980.718,35.

A Autoridade Fiscal relacionou uma série de elementos que motivaram o seu entendimento de que o contrato de mútuo deveria ser descaracterizado.

De acordo com o TVF:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

(i) o contrato de mútuo só foi firmado em 2013, com vigência até 31/12/2014. Após o término da vigência do contrato, não houve qualquer aditivo e os mútuos continuaram a ser lançados;

(ii) o contrato foi firmado com a TECNET TELE, mas os valores mutuados foram pagos por TECNET COMÉRCIO. Segundo a Autoridade Fiscal: "*ALPHAPAR. Em suma, as contabilizações mostram que a TECNET COMÉRCIO pagou a conta da ALPHAPAR, mas a ALPHAPAR ficou devendo para a TECNET TELE, que por sua vez ficou devendo para a TECNET COMÉRCIO*";

a. a esse propósito, a Autoridade Fiscal destaca que não há qualquer contrato de cessão do crédito da TECNET COMÉRCIO para a TECNET TELE e, muito menos, o registro público do contrato;

(iii) o mútuo jamais foi quitado;

(iv) os valores alegadamente amortizados foram pagos a terceiros, não havendo lógica na utilização para abatimento da dívida decorrente do contrato de mútuo; e

(v) os valores objeto do contrato de mútuo não sofreram qualquer atualização monetária.

Uma vez descaracterizada a relação de mútuo, a Autoridade Fiscal entendeu que os valores recebidos a título de mútuo deveriam ser tidos como receitas não operacionais e incluídos na base de cálculo do IRPJ e CSLL.

DEMAIS RECEITAS E RESULTADOS
INFRAÇÃO: OUTRAS RECEITAS

Ausência de inclusão na base de cálculo do imposto de renda e da CSLL de receitas não operacionais, contabilizadas de modo fraudulento, como se fossem mútuos, na conta 2.2.1.01.02.002 – Mútuos entre Sociedades – Tecnet Teleinformática Ltda, conforme detalhado no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL – 01/2018.

Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/12/2012	305.242,77	150,00
31/03/2013	549.947,51	150,00
30/06/2013	693.623,94	150,00
30/09/2013	395.087,28	150,00
31/12/2013	581.135,54	150,00

Enquadramento Legal
Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/10/2012 e 31/12/2013:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Arts. 224, 225, 518, 519 e 521 do RIR 99

Por bem resumir os argumentos apresentados pela Recorrente em sede de impugnação, passa-se a transcrever abaixo excerto do relatório integrante do acórdão recorrido.

DA IMPUGNAÇÃO

DOCUMENTO VALIDADO

9. Cientificados dos lançamentos e da responsabilidade solidária, e inconformados, o contribuinte e o responsável solidário (Amilcare Dallevo Junior), por meio de seus representantes, apresentaram impugnações (fls. 4361/4402 e 4429/4495), respectivamente, alegando, em síntese:

9.1. ALPHAPAR

9.1.1. DECADÊNCIA (PRELIMINAR)

Fundamentando-se na Doutrina e Jurisprudência Administrativa, alega que os valores que antecedem o dia 21 de dezembro de 2013 estão decaídos, visto que o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos ao lançamento por homologação e a ciência dos lançamentos ocorreu em 21 de dezembro de 2018.

9.1.2. NULIDADE - PRESUNÇÕES (PRELIMINAR)

A contribuinte alega nulidade do lançamento visto que, na caracterização da confusão patrimonial, a autoridade fiscal não apontou quais teriam sido os dispositivos legais e as infrações cometidas.

Acrescenta que o fisco não poderia ter estabelecido referida presunção de omissão de receitas tributáveis aos valores mutuados.

9.1.3. FLAGRANTE AFRONTA AO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA

Alega, com base na Doutrina e Jurisprudência, que a autoridade fiscal considerou como sendo tributáveis os ingressos relativos aos valores registrados a título de mútuo, em flagrante afronta ao conceito constitucional de renda.

9.1.4. OMISSÃO DE RECEITAS QUE NÃO SE SUSTENTA

Alega que não restou comprovado que os valores registrados na contabilidade aumentaram o patrimônio a ponto de haver praticado o fato gerador do imposto sobre a renda, visto que a dívida está devidamente reconhecida no passivo e foi objeto de amortizações no curso do tempo.

9.1.5. LEGALIDADE E COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE MÚTUO

O inconformismo da impugnante fez-se representar pelas seguintes afirmações:

> *a) Ausência de formalidade especial para a celebração do contrato de mútuo, não necessitando sequer ser escrito, podendo ser verbalmente acordado entre as partes.*
>
> *b) Que o prazo não necessita ser determinado, bastando que seja determinável.*
>
> *c) Que Consta do instrumento previsão de correção dos valores pela TR e de pagamento ao final;*
>
> *d) Que o contrato formaliza relação preexistente, prevendo, como data limite para o pagamento, o dia 31/12/2014, embora admita expressamente a possibilidade de prorrogação;*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

e) Que há previsão para Alphapar poderá quitar total ou parcialmente suas obrigações antes do prazo previsto.

f) Que a operação de mútuo celebrada preenche todos os requisitos definidos pelo Código Civil para ser classificado como tal5.

g) Que não vê incorreção no registro da contrapartida do aumento do ativo em conta de passivo, decorrente de aplicação de valores recebidos em operação de mútuo.

h) Que o próprio fisco afirma que o suposto passivo fictício teria sido criado em 2009, e a suposta constatação somente em 2018. Assim, não pode o fisco retroagir, uma vez que é pacífica a jurisprudência do CARF no sentido de que a infração perpetra-se no exato momento da criação do passivo, pois é aí que aconteceu a omissão, portanto é indevida a tributação em momento posterior, quando ocorreu apenas a mera constatação do suposto passivo fictício."

i) Que são irrelevantes os aspectos formais mediante os quais a operação de mútuo se materializa, bem como a natureza de vinculação entre as partes.

j) Que a operação subsequente entre a "Tecnet Tele" e a "Tecnet Comércio" em nada maculam o mútuo.

k) Que não prosperam os argumentos sobre a falta de registro público, uma vez que não se pode confundir validade e eficácia do ato jurídico, como asseverou o jurista Pontes de Miranda.

l) Que a própria escrita contábil regular da pessoa jurídica faz prova em seu favor (art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda), de modo que a exigência daquelas formalidades é forçosamente dispensável se houver compatibilidade entre os dados e valores do negócio jurídico com aqueles escriturados contabilmente6.

m) Que, percorrido todo o espectro legal, geral ou específico, que disciplina a forma e a prova dos atos ou negócios jurídicos, ver-se-á que a Alphapar revestiu todas as operações feitas com a Tecnet Teleinformática do máximo rigor formal, inclusive pela celebração de instrumento contratual, pelo qual qualquer dúvida, por mais tênue, foi espancada.

n) Que a fiscalização exigiu requisitos contratuais que a lei não exige, indo em sentido contrário ao estabelecido pelo item 5 do PN nº 10, de 13/09/19857.

o) Que os ingressos de um mútuo jamais poderiam ser tratados como renda tributável, justamente por não representar qualquer acréscimo patrimonial.

p) Que, desta forma, ao se falar de uma operação de mútuo, em que existe o dever de ressarcir a quantia tomada – acrescida ou não de remuneração – não há como se assumir que houve qualquer acréscimo. Em outras palavras, quem pega algo emprestado e está compelido a devolver jamais se tornará

DOCUMENTO VALIDADO

o dono, ainda que por um curto período de tempo tenha tido o bem em seu domínio.

9.1.6. ERRO DE CÁLCULO – DESCONSIDERAÇÃO DAS AMORTIZAÇÕES

Alega que a fiscalização se equivoca ao afirmar que "os mútuos contabilizados na conta 2.2.1.01.02.002 – Mútuos entre Sociedades – TECNET TELE, que na verdade seriam devidos para a TECNET COMÉRCIO, nunca são quitados".

Acrescenta que o fisco desconsiderou a totalidade das amortizações do período. Tributou todos os créditos como se não tivessem ocorrido pagamentos pela Alphapar.

Assevera que a quitação parcial do mútuo é prevista no contrato e pode ser verificada nas próprias planilhas anexadas pela fiscalização, as quais demonstram as mudanças registradas na referida conta.

78. Por exemplo, o valor registrado em 2011 era de R$ 33.738.320,87, enquanto em 2012 o valor registrado é substancialmente inferior, no montante de R$ 32.379.976,07, demonstrando a quitação de R$ 1.358.344,00.

79. A mesma situação ocorre de entre os anos de 2016/2017, na qual demonstra-se a quitação parcial do mútuo no importe de R$ 779.567,71.

Acrescenta que a devolução foi comprovada e reconhecida pela Fiscalização, de modo que não há como se sustentar não ter se tratado de uma operação de mútuo. E essa é a classificação que a própria doutrina exprime para tais transações, como se extrai do pensamento de Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho.

Que tanto na Doutrina como na Jurisprudência Administrativa, havendo a comprovação parcial da devolução dos montantes, conforme regularmente informado na contabilidade da Alphapar e reconhecido pela fiscalização, não há como se atribuir outra natureza à transação, senão a de mútuo.

Ainda, que eventualmente prevaleça a presunção de omissão de receitas, o lançamento deve ser anulado, tendo em vista a tributação sobre base de cálculo equivocada que desconsiderou a totalidade das amortizações.

9.1.7. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO PELA DRJ

Alega que não compete aos órgãos julgadores retificar ou constituir o crédito tributário mal formalizado pelo Auditor Fiscal.

Que, diante de tudo o que foi exposto, há evidente equívoco no critério jurídico adotado pelo agente tributário no auto de infração e o órgão julgador está impossibilitado de promover retificações ou novo lançamento.

9.1.8. ILEGALIDADE DA TRIBUTAÇÃO COMO “DEMAIS RECEITAS” - DEVER DE APLICAR O PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Alega, no caso de prevalecerem as presunções e os mútuos serem considerados omissões de receitas, que "todos os valores decorrem das atividades constantes em seu objeto social", visto que, como reconhecido pela autoridade fiscal, a Alphapar tem por objeto – dentre outros – a gestão de bens móveis e imóveis, motivo pelo qual é totalmente descabida a pretensão fiscal de enquadrá-los como demais receitas (art. 595 do Decreto nº 9.580/18), sendo imperiosa a aplicação do percentual de presunção, conforme dispõem os artigos 591, 592 e 601 do Decreto nº 9.580/18.

9.1.9. ILEGALIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

Alega que, na aplicação da multa qualificada, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que demonstrem de forma irrefutável a existência dos elementos formadores do dolo: cognitivo (conhecimento do ato ilícito) e volitivo (vontade de atingir determinado resultado ou assumir o risco de produzi-lo) 8.

Acrescenta que, no presente caso, a autoridade fiscal apenas indica as supostas condutas da autuada a partir de presunções ou subjetividades, sem a devida comprovação e sem deixar margem para dúvidas da intenção pré-determinada visando impedir ou retardar o recolhimento do tributo.

> *"Aliás, isso sequer seria possível já que todos os pagamentos e todas as operações foram devidamente declaradas!"*

9.1.10. MULTA INCONSTITUCIONAL - EFEITO CONFISCATÓRIO/TRIBUTAÇÃO "OUTRAS RECEITAS" - AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E NÃO CONFISCO.

Alega, no item 126 da impugnação, que a tributação sobre o valor total recebido a título de mútuo implica em afronta aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco, consoante dispõem os arts. 145 e 150 da Constituição Federal de 1988.

Argumenta que a multa aplicada é inconstitucional, além de ilegítima, pois apresenta nítido efeito confiscatório, o que é rechaçado pela Constituição Federal.

Acrescenta que decisão proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, em sede de Repercussão Geral, julgou constitucional a cobrança de multa de 20%, nos autos do Recurso Extraordinário nº 582.461, por ser fixada em valor menor que o tributo devido, verbis:

> *1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. (...) 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> *elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não e confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento).*

Conclui afirmando que em sede de Repercussão Geral ratificou o entendimento de que as multas que superam o percentual de 100% do valor do tributo são confiscatórias e, consequentemente, inconstitucionais.

Que no mesmo sentido, em 2014, o E. STF concluiu ser inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido9.

Assim, para que não sejam consideradas confiscatórias, as multas devem limitar-se a 30% do valor do débito lançado. Caso a multa supere este montante, deve ser demonstrado pela Fazenda "peculiaridades e idiossincrasias do quadro que permitiriam sustentar a proporcionalidade da pena almejada", o que inexiste no presente caso.

Logo, em consonância todo o exposto acima, tal entendimento deverá ser aplicado, por economia processual, haja vista que o artigo 62, §2º, do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, reconhece a necessidade da uniformização das decisões proferidas na forma do art. 543-B, do CPC/1973, ou do art. 1.036 do CPC/2015, e determina a aplicação e obediência do entendimento exarado pelos Tribunais Superiores sob essa sistemática.

Assim sendo, na improvável hipótese de serem mantidas as autuações em comento, o que só se admite em razão do princípio da eventualidade, a multa qualificada imposta, deve ser cancelada. Caso assim não se entenda, o valor da multa deverá ser reduzido a patamar razoável e não confiscatório (inferior à 30% do valor do tributo).

9.1.11. PEDIDO FINAL Ao final, requer:

> *a) o cancelamento integral do lançamento tributário, ante as razões expostas, ou o acolhimento para reduzi-lo de acordo com as teses levantadas;*
>
> *b) que todas as intimações sejam realizadas exclusivamente no endereço da autuada, bem como dos seus patronos, Juliano Rotoli Okawa, inscrito na OAB/SP sob o nº 179.231, e Igor Nascimento de Souza, inscrito na OAB/SP sob nº 173.167, ambos com escritório na Avenida Brigadeiro Faria Lima, nº 3064, 11º andar, São Paulo, SP, CEP 01451-000; e c) intimação para a realização da sustentação oral de suas razões.*

9.2. AMILCARE DALLEVO JUNIOR

DOCUMENTO VALIDADO

9.2.1. NULIDADE DO LANÇAMENTO - FALTA DE MOTIVAÇÃO DO ATO DE RESPONSABILIZAÇÃO - FALTA DE DESCRIÇÃO CLARA E OBJETIVA DAS CONDUTAS A ELE IMPUTADAS QUE VÃO DE ENCONTRO AO ART. 135 DO CTN (PRELIMINAR).

A impugnante alega que somente existe uma descrição genérica, abstrata e generalizada acerca da condição do suposto responsável tributário sem que sejam apontados os atos supostamente praticados capazes de justificar a aplicação do art. 135 do CTN à Almicare Dallevo Júnior.

Acrescenta que a mera indicação de sua condição de administrador da empresa não é suficiente para a caracterização da responsabilização tributária, razão pela qual falta fundamentação ao termo de Responsabilidade Tributária.

Que Almicare Dallevo Júnior não detinha participação societária à época dos fatos, decorrendo sua responsabilização exclusivamente da condição de administrador.

9.2.2. NULIDADE DO LANÇAMENTO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - NÃO INTIMAÇÃO DO IMPUGNANTE DURANTE O PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO (PRELIMINAR).

Alega que a falta de intimação ao longo dos mais de 12 meses de fiscalização inviabilizou o seu exercício do contraditório sobre tudo que a ele era imputado, o que só veio a ocorrer com a ciência do auto de infração.

9.2.3. DECADÊNCIA (IDÊNTICA À IMPUGNAÇÃO DA ALPHAPAR)9.2.4. NULIDADE - PRESUNÇÕES (IDÊNTICA À IMPUGNAÇÃO DA ALPHAPAR)9.2.5. IMPROCEDÊNCIA DO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Alega que a autoridade fiscal pretende a qualificação da responsabilidade como solidária, fazendo menção, única e exclusivamente, ao art. 135, III, do CTN, que trata de verdadeira hipótese de responsabilidade pessoal.

Que não são especificados os atos praticados com fraude tributária nem quais leis foram infringidas, limitando-se a presumir como fictícios os mútuos contratados entre as sociedades.

Que a responsabilização com base no art. 135, III, do CTN, pressupõe que o sujeito deve ser necessariamente detentor de poderes de gestão de fato da administração da sociedade e que a conduta praticada tenha sido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, além de que, deve resultar o surgimento de débitos tributários, o que efetivamente não ocorreu.

> 86. No caso em questão, todas as operações de mútuo foram declaradas e devidamente registradas. Não há no Relatório de Fiscalização qualquer evidência de que, de alguma forma, a sociedade tenha-se utilizado de ardis para ocultar a ocorrência dos fatos gerados, ao revés, todos os pagamentos foram contabilizados, bem assim há referência em todas as notas dos tributos recolhidos.
>
> 87. Ora, não se tenta ocultar aquilo que se registra em livro contábil.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

9.2.7. FLAGRANTE AFRONTA AO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (IDÊNTICA À IMPUGNAÇÃO DA ALPHAPAR).

9.2.8. OMISSÃO DE RECEITAS QUE NÃO SE SUSTENTA (IDÊNTICA À IMPUGNAÇÃO DA ALPHAPAR).

9.2.9. LEGALIDADE E COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE MÚTUO (IDÊNTICA À IMPUGNAÇÃO DA ALPHAPAR).

9.2.10. ERRO DE CÁLCULO – DESCONSIDERAÇÃO DAS AMORTIZAÇÕES (IDÊNTICA À IMPUGNAÇÃO DA ALPHAPAR).

9.2.11. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO PELA DRJ (IDÊNTICA À IMPUGNAÇÃO DA ALPHAPAR)

9.2.12. ILEGALIDADE DA TRIBUTAÇÃO COMO "DEMAIS RECEITAS" - DEVER DE APLICAR O PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO (IDÊNTICA À IMPUGNAÇÃO DA ALPHAPAR)

9.2.13. ILEGALIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA (IDÊNTICA À IMPUGNAÇÃO DA ALPHAPAR)

9.2.14. MULTA INCONSTITUCIONAL - EFEITO CONFISCATÓRIO (IDÊNTICA À IMPUGNAÇÃO DA ALPHAPAR)

9.2.15. PEDIDO FINAL

Ao final, requer:

i. Preliminarmente: seja reconhecida a nulidade do lançamento a) falta de motivação;

b) cerceamento do direito de defesa;

c) reconhecida a decadência;

ii. No mérito, caso não reconhecida a nulidade do lançamento:

a) o cancelamento integral do lançamento tributário, ante as razões expostas, ou o acolhimento para reduzi-lo de acordo com as teses levantadas;

b) seja afastada a multa qualificada de 150%;

c) que todas as intimações sejam realizadas exclusivamente no endereço da autuada, bem como dos seus patronos, Juliano Rotoli Okawa, inscrito na OAB/SP sob o nº 179.231, e Igor Nascimento de Souza, inscrito na OAB/SP sob nº 173.167, ambos com escritório na Avenida Brigadeiro Faria Lima, nº 3064, 11º andar, São Paulo, SP, CEP 01451-000; e

c) intimação para a realização da sustentação oral de suas razões.

Em primeira instância, a DRJ entendeu que, uma vez descaracterizado o contrato de mútuo, seria aplicável a presunção de omissão de receitas decorrentes da manutenção de passivo

fictício. Também entendeu pela caracterização de conduta dolosa, rejeitando a arguição de decadência e mantendo a qualificação da multa de ofício. Por fim, também entendeu pela manutenção da responsabilidade tributária atribuída ao Sr. Amilcare Dallevo Júnior.

Irresignados, a contribuinte ALPHAPAR e o responsável Sr. Amilcar Dallevo Júnior interpuseram recurso voluntário em conjunto, no qual alegam, em síntese:

(i) nulidade da autuação por ausência de indicação do dispositivo infringido;

(ii) legitimidade dos mútuos;

(iii) o mesmo fluxo financeiro seria alcançado mediante a distribuição dos lucros pela mutuante, com a entrega dos mesmos;

(iv) inocorrência de omissão de receita;

(v) ilegalidade da aplicação da multa qualificada e aplicação da Súmula CARF nº 25; e, por fim,

(vi) necessária exclusão de responsabilidade tributária atribuída ao Sr. Amilcare Dallevo Júnior.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Passa-se a analisar as razões recursais.

Com relação ao contrato de mútuo, a Autoridade Fiscal relacionou uma série de elementos que motivaram o seu entendimento de que o contrato de mútuo deveria ser descaracterizado.

De acordo com o TVF:

(i) o contrato de mútuo só foi firmado em 2013, com vigência até 31/12/2014. Após o término da vigência do contrato, não houve qualquer aditivo e os mútuos continuaram a ser lançados;

(ii) o contrato foi firmado com a TECNET TELE, mas os valores mutuados foram pagos por TECNET COMÉRCIO. Segundo a Autoridade Fiscal: “ALPHAPAR. Em suma, as contabilizações mostram que a TECNET COMÉRCIO pagou a conta

DOCUMENTO VALIDADO

da ALPHAPAR, mas a ALPHAPAR ficou devendo para a TECNET TELE, que por sua vez ficou devendo para a TECNET COMÉRCIO";

a. a esse propósito, a Autoridade Fiscal destaca que não há qualquer contrato de cessão do crédito da TECNET COMÉRCIO para a TECNET TELE e, muito menos, o registro público do contrato;

(iii) o mútuo jamais foi quitado;

(iv) os valores alegadamente amortizados foram pagos a terceiros, não havendo lógica na utilização para abatimento da dívida decorrente do contrato de mútuo; e

(v) os valores objeto do contrato de mútuo não sofreram qualquer atualização monetária.

Com relação aos aspectos formais, entendo que o contrato apresentado à Fiscalização e colacionado no TVF (fls. 51-52) seria suficiente para evidenciar a relação jurídica de mútuo. Apesar de constar do referido contrato a data de 13 de dezembro de 2013, é certo que a cláusula 4 do referido instrumento estabelece que:

> 4. O presente instrumento formaliza relação jurídica preexistente, sendo vigente até 31/12/2014 podendo ser prorrogado por aditamento escrito celebrado entre as partes.

Dessa forma, considerando que a autuação recai sobre fatos geradores ocorridos no último trimestre de 2012 e nos quatro trimestres de 2013, o contrato apresentado poderia ser admitido como prova do mútuo no período em exame.

Outro aspecto apontado pela Fiscalização como vício formal do contrato apresentado é o fato de que as partes do contrato de mútuo são ALPHAPAR, na condição de mutuária e TECNET TELE, na condição de mutuante. No entanto, a Fiscalização constatou que os valores registrados pela Recorrente como mútuo foram recebidos de outra empresa controlado por Amilcare, a TECNET COMÉRCIO.

Ao examinar a escrituração das três empresas, a Fiscalização constatou aquilo que denominou de estranha triangulação:

> Em suma, as contabilizações mostram que a TECNET COMÉRCIO pagou a conta da ALPHAPAR, mas a ALPHAPAR ficou devendo para a TECNET TELE, que por sua vez ficou devendo para a TECNET COMÉRCIO, ou seja, houve uma estranha triangulação ou terceirização da dívida.

De fato, a triangulação é estranha e parece injustificada, mas considerando que o Sr. Amilcare detinha o controle de 99,99% da participação societária das três empresas envolvidas, o arranjo deve ser tido como liberdade de organização da maneira que melhor atenda aos objetivos das empresas envolvidas.

DOCUMENTO VALIDADO

Por outro lado, outras constatações como a ausência de atualização monetária e devolução dos valores registrados a título de mútuo até poderiam fortalecer a tese defendida pela Fiscalização de que se trataria de negócio simulado. No entanto, a desconsideração do contrato apresentado pela Recorrente dependeria da evidenciação da simulação, com a demonstração do fato que as partes pretendiam ocultar.

Entendo que caberia à Autoridade Fiscal demonstrar a ocorrência de simulação de contrato de mútuo com o propósito de dissimular a natureza dos valores como receitas tributáveis. A título de exemplo, cite-se o caso analisado por esta Turma ao proferir o acórdão nº 1202-001.397, no qual se constatou que os valores registrados como mútuo seriam, na verdade, receitas decorrentes da utilização de espaços publicitários.

> Ou seja, tais recursos eram tratados como mútuo. Não obstante, os registros contábeis supracitados, por si só, maculam a alegada operação de mútuo, pois, além de não terem sido apresentados contratos de mútuo ou outros documentos comprobatórios da efetiva realização do empréstimo, "os valores foram fraudulentamente contabilizados como passivos a pagar à TV Midia Publicidade, quando de fato eram receitas decorrentes da utilização dos espaços publicitários(...)".

Por exemplo, a Autoridade Fiscal chegou a identificar que a Recorrente é, na verdade, uma empresa patrimonial integrante de um grupo econômico, que aluga bens imóveis para várias outras empresas controladas pelo Sr. Amilcare Dallevo Júnior, dentre elas, as empresas TECNET TELE e TECNET COMÉRCIO, empresas envolvidas na triangulação de recursos citada pela Fiscalização.

Nesse contexto, até seria possível admitir que o valor mutuado seria referente a complemento do aluguel recebido pela Recorrente, caso a Autoridade Fiscal tivesse avançado na análise dos contratos de locação e identificado a sua incompatibilidade com valores de mercado, o que não se verifica no caso em tela.

Dessa forma, entendo que não existem nos autos elementos suficientes para evidenciar a prática de simulação no contrato de mútuo apresentado pela Recorrente à fiscalização.

Por outro lado, deve-se analisar um outro aspecto. Uma vez que a DRJ entendeu ser aplicável a presunção legal de manutenção de passivo fictício, prevista no art. 281, III do RIR/99.

> Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):
>
> (...)
>
> III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

DOCUMENTO VALIDADO

Analisando a autuação, nota-se que a Autoridade Fiscal entendeu por bem fundamentar a exigência no art. 3º da Lei nº 9.249/1995 e nos arts. 224, 225, 518, 519 e 521, todos do RIR/99.

DEMAIS RECEITAS E RESULTADOS
INFRAÇÃO: OUTRAS RECEITAS

Ausência de inclusão na base de cálculo do imposto de renda e da CSLL de receitas não operacionais, contabilizadas de modo fraudulento, como se fossem mútuos, na conta 2.2.1.01.02.002 – Mútuos entre Sociedades – Tecnet Teleinformática Ltda, conforme detalhado no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL – 01/2018.

Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/12/2012	305.242,77	150,00
31/03/2013	549.947,51	150,00
30/06/2013	693.623,94	150,00
30/09/2013	395.087,28	150,00
31/12/2013	581.135,54	150,00

Enquadramento Legal
Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/10/2012 e 31/12/2013:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Arts. 224, 225, 518, 519 e 521 do RIR 99

Para facilitar a compreensão dos fundamentos adotados pela Fiscalização, passa-se a transcrever os dispositivos citados como enquadramento legal.

Art. 3º da Lei nº 9.249/1995

Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.

Dispositivos do RIR/99

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia

(...)

Art. 225. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto

(...)

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei no 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.
>
> (...)
>
> Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

Como se viu linhas acima, a DRJ entendeu que a autuação deveria subsistir por ser aplicável a presunção de omissão de receitas pela manutenção de passivo fictício. Ocorre que esse entendimento da DRJ consiste em inovação de critério jurídico, uma vez que a presunção de omissão de receitas não foi invocada pela Autoridade Fiscal como fundamento da autuação, não constando qualquer referência aos dispositivos legais que tratam desse instituto seja no TVF, seja no enquadramento legal da autuação.

Não há qualquer acusação ou menção aos dispositivos legais que tratam da presunção de omissão de receitas por manutenção de passivo fictício (art. 281, III do RIR/99) ou suprimento de caixa (art. 282, do RIR/99).

É bem verdade que a Autoridade Fiscal analisou os valores recebidos pela Recorrente entre 2009 e 2016 e concluiu se tratar de mútuo fictício, mas não avançou em sua análise, omitindo-se com relação às consequências jurídicas da descaracterização do mútuo analisado.

A aplicação da presunção de omissão de receitas por manutenção de passivo fictício ou suprimento de caixa dependeria da observância do disposto no art. 10, IV do Decreto nº 70.235/1972, com evidenciação da norma que suportaria a presunção legal de omissão de receitas e a consequência jurídica de inversão do ônus da prova.

A omissão do dispositivo legal macula a autuação e não pode ser suprida nesta fase processual, sob pena de ofensa ao art. 146 do CTN.

Dessa forma, entendo que assiste razão à Recorrente, não sendo cabível a aplicação de presunção legal de omissão de receitas e, por mais essa razão, a Autuação não merece subsistir.

1 VENCIDO QUANTO AO MÉRITO DA EXIGÊNCIA

Vencido quanto ao mérito da exigência, passo a analisar a qualificação da multa de ofício e a responsabilidade tributária atribuída ao Sr. Amilcare Dallevo Júnior.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Apesar das evidências quanto à natureza fictícia do mútuo, entendi que o trabalho fiscal padeceria de vícios quanto à motivação. É certo que a Autoridade Fiscal não precisava comprovar que os valores supostamente recebidos a título de mútuo teriam a natureza de receitas tributáveis, porque em casos como o presente, a Fiscalização tem a faculdade de aplicar normas jurídicas que estabelecem as presunções de omissão de receitas, tais como a presunção de depósitos de origem não comprovada ou a presunção de manutenção de passivo fictício.

Essa é a razão pela qual as presunções de omissão de receita existem: inverter o ônus da prova e dispensar a Fiscalização do dever de comprovar que os recursos se referem a receitas tributáveis. Ocorre que a Fiscalização não adotou nenhuma hipótese de presunção de omissão de presunção de receita e nem demonstrou que os recursos recebidos teriam, de fato, natureza de receita tributável.

Por essas razões encaminhei o meu voto para dar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito da exigência e, por coerência, não vejo como votar pela manutenção da qualificação da multa. A lógica é simples: se a omissão de receita não está comprovada, a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio também não está.

Ademais disso, ainda que se entenda que, de fato, ocorreu omissão de receita, esta constatação não seria suficiente para fundamentar a qualificação da multa, nos termos das Súmulas CARF nº 14 e 25.

> Súmula CARF nº 14
>
> Aprovada pelo Pleno em 2006
>
> A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

> Súmula CARF nº 25
>
> Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009
>
> A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Quanto à atribuição de responsabilidade tributária, é importante recordar que, após intensos debates, prevaleceu o entendimento manifestado em voto divergente e formalizado no voto vencedor deste acórdão, no sentido de que os mútuos fictícios devem ser tratados como receita omitida, com a manutenção da autuação.

Sendo esse o entendimento do colegiado, entendo que a análise da atribuição de responsabilidade tributária deve partir da premissa de que houve omissão de receita tributável e,

DOCUMENTO VALIDADO

tendo ocorrido infração à legislação tributária no contexto que se apresenta, não há como afastar a responsabilidade tributária atribuída ao Sr. Amilcare Dallevo Júnior.

Assim se diz, porque o Sr. Amilcare detinha, de forma indireta, o controle de 99,99% da participação societária da Recorrida e das duas outras empresas envolvidas na operação de mútuo fictício (Tecnet Tele e Tecnet Comércio), além de poderes de gestão.

Ademais disso, a sua participação nos atos está evidenciada tendo em vista que os recursos registrados como mútuo foram destinados à construção de sua residência, o que permitiria, também, a sua responsabilização na forma do art. 124, I do CTN.

Dessa forma, entendo que a Responsabilidade tributária deve ser mantida.

2 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento. Em segunda votação, encaminhei o meu voto para afastar a qualificação da multa de ofício e negar provimento ao recurso voluntário quanto à atribuição de responsabilidade tributária.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Mauricio Novaes Ferreira, redator designado

Inobstante a robusta argumentação apresentada pelo ilustre Conselheiro Relator, o Colegiado, por voto de qualidade, dela discordou por conferir aos fatos objeto dos presentes autos interpretação diferente à que foi apresentada no voto vencido.

Em apertadíssima síntese, o voto condutor do julgado propõe o provimento do recurso voluntário por considerar que a autoridade fiscal não teria comprovado a simulação no contrato de mútuo entre empresas do mesmo grupo econômico, de modo que os vícios apontados pelo fisco, sejam formais, sejam materiais, não deveriam prevalecer.

Ainda, considerou que a DRJ teria inovado o critério jurídico do lançamento ao considerar que os fatos apurados pelo fisco se amoldariam à presunção legal de omissão de receitas por manutenção de passivo fictício, e que a respectiva fundamentação não constaria dos termos lavrados pela fiscalização.

DOCUMENTO VALIDADO

Em relação à suposta inovação do critério jurídico pela DRJ, as conclusões do voto são as seguintes:

> Como se viu linhas acima, a DRJ entendeu que a autuação deveria subsistir por ser aplicável a presunção de omissão de receitas pela manutenção de passivo fictício. Ocorre que esse entendimento da DRJ consiste em inovação de critério jurídico, uma vez que a presunção de omissão de receitas não foi invocada pela Autoridade Fiscal como fundamento da autuação, não constando qualquer referência aos dispositivos legais que tratam desse instituto seja no TVF, seja no enquadramento legal da autuação.
>
> Não há qualquer acusação ou menção aos dispositivos legais que tratam da presunção de omissão de receitas por manutenção de passivo fictício (art. 281, III do RIR/99) ou suprimento de caixa (art. 282, do RIR/99).
>
> É bem verdade que a Autoridade Fiscal analisou os valores recebidos pela Recorrente entre 2009 e 2016 e concluiu se tratar de mútuo fictício, mas não avançou em sua análise, omitindo-se com relação às consequências jurídicas da descaracterização do mútuo analisado.
>
> A aplicação da presunção de omissão de receitas por manutenção de passivo fictício ou suprimento de caixa dependeria da observância do disposto no art. 10, IV do Decreto nº 70.235/1972, com evidenciação da norma que suportaria a presunção legal de omissão de receitas e a consequência jurídica de inversão do ônus da prova.

De plano, há de se referir que o recurso voluntário (fls. 4.929 a 4.971) não imputa ao acórdão recorrido o vício apontado pelo voto condutor do julgado. Veja-se os pedidos que finalizam a peça recursal:

> 6. DO PEDIDO Diante do exposto, Requer a CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para atestar que a TECNET COMERCIO levou à tributação regularmente suas receitas, demonstrando a origem legítima dos recursos dos mútuos e outros fatos que se façam necessários.
>
> Não sendo este o entendimento, que seja o presente Recurso Voluntário CONHECIDO e ao final PROVIDO ou JULGADO PROCEDENTE, a fim de que sejam acolhidas as razões dos RECORRENTES e assim declarado o cancelamento da exação, consubstanciada nos presentes Autos de Infração.
>
> SUBSIDIARIAMENTE, requer-se o afastamento das multas qualificadas e da responsabilidade do corresponsável.
>
> Protesta, ainda, pela juntada posterior de novos documentos de modo a demonstrar a total improcedência do lançamento fiscal.
>
> Por fim, requer que todas as intimações enviadas via E-cac ou outro meio legal, sejam encaminhadas em nome da Recorrente.

Nenhuma palavra sobre nulidade do acórdão recorrido.

DOCUMENTO VALIDADO

Bem verdade que ao longo do apelo, os Recorrentes argumentam que o auditor fiscal teria deixado de indicar o dispositivo legal infringido, o que implicaria em nulidade da autuação lavrada:

> Estranhamente o trabalho fiscal deixou de indicar o dispositivo legal infringido que tipificaria a conduta da RECORRENTE, implicando em nulidade da imposição fiscal. Reparem que a imposição fiscal veio falando de "demais receitas" ao passo que o julgamento da DRJ sustentou que se trata de "omissão de receitas", provando a falha do trabalho fiscal.

Entretanto, no mesmo recurso, os Recorrentes afirmam peremptoriamente que os auditores responsáveis pelo procedimento entenderem que restou evidenciada **"a falta de validade dos contratos de mútuo apresentados (passivo fictício)".** Evidente, portanto, que a defesa compreendeu perfeitamente a acusação que lhe foi formulada e contra ela se defendeu.

Nem se diga que a ciência da imputação de passivo fictício ocorreu após o acórdão recorrido. Veja-se que já na impugnação (fls. 4.361 a 4.402) os Recorrentes afirmam que, segundo o fisco, o passivo fictício teria sido criado em 2009 (destaques acrescidos):

> 75. Frise-se que o próprio **fisco afirma que o suposto passivo fictício** teria sido criado em 2009, e a suposta constatação somente em 2018. Assim, não pode o fisco retroagir, uma vez que é pacífica a jurisprudência do CARF no sentido de que a infração perpetra-se no exato momento da criação do passivo, pois é aí que aconteceu a omissão, portanto é indevida a tributação em momento posterior, quando ocorreu apenas a mera constatação do suposto passivo fictício.

Então, para o sujeito passivo não havia a menor sombra de dúvida que os fatos a ele imputados consistiam na manutenção, em seus registros contábeis, de passivos fictícios, posto inexistentes, ou inexigíveis, e contra estes fatos se defendeu, desde a impugnação.

O recurso voluntário, aliás, traz um tópico especificamente dirigido a comprovar a inexistência de passivo fictício:

> **"4.2. DA INEXISTÊNCIA DE PASSIVO FICTÍCIO e LEGITIMIDADE DOS MÚTUOS "**

A DRJ, quando indicou o dispositivo legal que autoriza a tributação da omissão de receitas caracterizada por passivo fictício, não modificou o critério adotado pela autoridade autuante, critério inclusive reconhecido pelos Recorrentes.

Tão somente indicou o dispositivo legal adequado ao caso, e a ausência do dispositivo legal não é causa de nulidade do procedimento fiscal, conforme ilustram os acórdãos abaixo colacionados, todos decididos por unanimidade quanto a este tema:

> Acórdão 1301-006.709, Relatora Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic
>
> [...]

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> NULIDADE. FALTA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL ESPECÍFICO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTRADITÓRIO OU À AMPLA DEFESA.
>
> As irregularidades, incorreções e omissões, diversas daquelas listadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não importam em nulidade do auto de infração, quando não causam prejuízo ao contribuinte.
>
> Sendo possível extrair, com exatidão, as razões que levaram a Autoridade Fiscal à glosar as despesas com ágio, a indicação de base legal relativa às normas gerais de dedução de despesas não causa prejuízo ao contribuinte, especialmente no que se refere ao contraditório e à ampla defesa.
>
> [...]
>
> Acórdão 1402-006.524, relator Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda
>
> [...]
>
> NULIDADE. FALTA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA OU AO EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO.
>
> Afasta-se a tese de nulidade relativa à falta de indicação do artigo que supostamente serviria de fundamento para a autuação, especialmente quando se constata que a autoridade fiscal descreveu os fatos apurados de forma que a empresa e todos os intervenientes no processo puderam ter nítida compreensão das infrações autuadas. Inexistência de prejuízo à defesa ou ao exercício do contraditório
>
> Acórdão 1402-006.837, relator Conselheiro Luciano Bernart
>
> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Período de apuração: 01/02/2004 a 28/02/2007
>
> NULIDADE. FALTA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA OU AO EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO. Afasta-se a tese de nulidade relativa à falta de indicação do artigo que supostamente serviria de fundamento para a autuação, especialmente quando se constata que a autoridade fiscal descreveu os fatos apurados de forma que a empresa e todos os intervenientes no processo puderam ter nítida compreensão das infrações autuadas. Inexistência de prejuízo à defesa ou ao exercício do contraditório.

Portanto, seja por não restar discutida no recurso voluntário a tese da inovação de critério jurídico pela DRJ, seja por não se encontrar vício que macule o procedimento por não ter apontado o dispositivo legal que sustenta a tributação, como receitas, do passivo fictício, não há como acolher a decisão proferida pelo ilustre Conselheiro Relator, de modo que deve ser afastada a alegação de nulidade do acórdão recorrido.

Quanto aos fatos do processo, especialmente a validade dos contratos de mútuo que ensejaram a exigência fiscal, também não há como acompanhar as conclusões do voto condutor do julgado.

Compulsando-se o TVF, são robustas as provas indicadas pelo fisco que permitem, sem margem para dúvidas, concluir que o documento apresentado é inidôneo para suportar os registros contábeis da conta de passivo hostilizada pela autoridade lançadora. Veja-se o resumo dos achados, conforme transcrição do voto condutor do acórdão recorrido:

> 31. Consta no Termo de Verificação Fiscal os seguintes indícios para a desqualificação do(s) mútuo(s):
>
> 31.1 EVOLUÇÃO PATRIMONIAL INCOMPATÍVEL COM RECEITAS OU CAPITAL. MÚTUOS SUPRINDO O AUMENTO PATRIMONIAL.
>
> A Alphapar alcançou expressivo acréscimo patrimonial não respaldado em receitas de sua atividade ou em ingresso de capital dos seus sócios, mas lastreado em mútuos.
>
> Para fundamentar sua afirmação, apresentou tabela que demonstra que o ativo da ALPHAPAR sofreu expressivo aumento, tendo uma variação de R$ 46.938.009,51 entre 2009 e 2016, enquanto a soma das receitas auferidas no período perfizeram R$ 10.513.917,72, não havendo aportes de capital no período. De outra parte, o passivo contabilizado na conta 2.2.1.01.02.002 – Mútuos entre Sociedades – TECNET TELE, teve uma variação de R$ 36.980.718,3511.
>
> 31.2 FALTA DE QUITAÇÃO
>
> Informa que os mútuos contabilizados na conta 2.2.1.01.02.002 – Mútuos entre Sociedades – TECNET TELE, que na verdade seriam devidos para a TECNET COMÉRCIO, nunca são quitados.
>
> Para fundamentar a não quitação, faz as seguintes afirmações: (grifos acrescentados)
>
> > Na última escrituração apresentada pela ALPHAPAR, relativa ao ano calendário 2017, o mútuo em 31/12/2017 mantinha-se em R$36.201.150,64, ou seja, decorridos cerca de 9 anos, desde 2009, estranhamente, os mútuos não são quitados, ...
> >
> > Observa-se na planilha que o saldo devido pela ALPHAPAR em 31/12/2012 era R$32.379.976,07, enquanto em 31/12/2015 passou para R$36.645.246,11, ou seja, conforme já havíamos constatado anteriormente na análise das escriturações, os supostos mútuos nunca são quitados, pelo contrário, novos supostos mútuos continuam sendo contraídos na forma de pagamentos de contas pela TECNET COMÉRCIO, estranhamente registradas contabilmente como passivo a pagar à TECNET TELE.
> >
> > ...
> >
> > As tabelas da sequência mostram os saldos dos mútuos ativos e passivos registrados nas escriturações da TECNET TELE e da TECNET COMÉRCIO, atestando a falta de quitação dos mútuos ao longo dos anos.

DOCUMENTO VALIDADO

TECNET TELE - Ativos e Passivos - Saldos em 31/12 R$	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1.2.1.01.04.005 - Alphapar Empreend. Partic Ltda	3.924.954,37	12.002.430,88	34.596.816,53	32.695.550,23	34.825.199,80	35.081.782,52	36.742.186,83	37.054.181,81	348.44.793,97
1.2.1.01.04.009 - DOCK Serv. Man. Loc. Bens Ltda	9.523.572,46	10.860.700,20	13.260.522,40	11.574.276,15	11.702.747,93	11.069.420,96	11.325.728,05	11337.240,68	1011446,80
2.2.1.01.02.008 - Tecnet Comércio e Serviços Ltda	2.157.689,10	8.202.804,75	10.687.782,71	11.777.787,27	17.158.273,12	20.313.031,10	26.635.373,50	29.186.601,32	29.247.503,82

TECNET COMERCIO - Ativos - Saldos em 31/12 R$	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1.12.02.03.003 - Conta Corrente - Mútuos	não disponível	não disponível	12.44.900,00	3.305.071,46	3.279.822,46	3.278.822,46	3.278.822,46	3.278.822,46	3.278.822,46
1.2.1.01.0.1001 - Tecnet Teleinformatica Ltda	não disponível	não disponível	9.241.011,02	11867.062,50	15.727.921,92	21667.918,15	25.474.577,83	27.973.670,15	28.071286,73

relativamente à tabela apresentada às folhas 48/49, que apresenta algumas linhas extraídas da planilha apresentada pela ALPHAPAR:

Observa-se na planilha uma coluna com título "DÉBITO", sugerindo que houve algumas quitações dos supostos mútuos mediante compensações, **no entanto, descabe considerar que tais compensações sejam de fato quitações dos supostos mútuos, de pronto pelo fato de que na maioria dos casos trata-se de contas devidas por terceiros não integrantes da relação, não havendo qualquer lógica na sua utilização para o abatimento da dívida com a TECNET TELE.**

Temos como exemplo as locações abatidas em 05 e 07/03/2013, com históricos indicando as empresas DIGITAL, SANDETUR, STAR OCEAN, TECPLAN, TELETV e TV OMEGA, as quais não tem qualquer relação com os mútuos pretensamente abatidos. Observa-se que é abatida a locação devida pela TECNET COMÉRCIO, no valor de R$761,61, que é a verdadeira credora dos supostos mútuos, mas também é abatida a locação devida pela TECNET TELE, no valor de R$39.084,42, empresa que assumiu a dívida via arranjos contábeis. Observam-se também diversas quitações dos mútuos mediante abatimento de empréstimos e contas devidas pela empresa DOCK, tais como o ITPU de um imóvel de sua propriedade em Campos do Jordão, pago em 15/01/2013, **ou seja, não se vislumbra qualquer relação com os supostos mútuos contraídos com a TECNET TELE ou com a TECNET COMÉRCIO."**

31.3 AUSÊNCIA DE CORRESPONDÊNCIA ENTRE PLANILHA/CONTEÚDO.

Faz constar, sobre a planilha apresentada em resposta às intimações, que:

"A planilha apresenta apenas o controle dos supostos mútuos entre 2013 e 2015, ou seja, o nome que foi dado pela ALPHAPAR, "006 – Conciliação Mútuo 2013 a 2016", **não corresponde ao seu exato conteúdo, bem como não atende plenamente ao que foi solicitado por esta fiscalização no termo de início, qual seja, o controle dos mútuos nos períodos de 01/01/2010 a 31/12/2016.**

31.4 INDEFINIÇÃO DO MUTUÁRIO(CONTRATUAL/DE FATO)/CONFUSÃO PATRIMONIAL

A referida planilha relaciona os supostos mútuos contraídos pela ALPHAPAR, contabilizados na conta 2.2.1.01.02.002 – Mútuos entre Sociedades – Tecnet Teleinformática Ltda., ou seja, **registra os mútuos como sendo devidos para a TECNET TELE, no entanto, conforme visto anteriormente, foram de fato**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

contraídos com a empresa TECNET COMÉRCIO, mediante o pagamento de contas da ALPHAPAR pela TECNET COMÉRCIO. ... "

De pronto cabe observar que o contrato é celebrado entre a ALPHAPAR, na condição de mutuária, e a TECNET TELE, na condição de mutuante, prevendo que a mutuante poderia conceder um crédito de até 50 milhões de reais à mutuária, sem fazer qualquer alusão à TECNET COMÉRCIO, empresa que de fato seria a suposta mutuante, vez que é ela que paga as contas dos materiais e recursos humanos utilizados na obra/residência de AMILCARE."

31.5. AUSÊNCIA DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. DESCUMPRIMENTO LEGAL/CONTRATUAL.

Com base na tabela apresentada às folhas 50, fez constar: A tabela da sequência mostra um cálculo muito simplificado dos valores que foram perdoados pela mutuante a título de correção monetária e juros, apenas para balizar a ordem de grandeza dos valores envolvidos, sem pretensão de firmar ou estabelecer quaisquer obrigações. A tabela mostra, por exemplo, que em 2012, ano em que a variação do IGP-M foi de 7,08% e da TR foi de 0,3199%, a dívida de 31/12/2011 seria acrescida de R$2.389.955,17 se fosse corrigida pelo IGP-M e de R$107.918,77 pela variação da TR. Observa-se que, ainda que fossem cabíveis os abatimentos, sequer seriam suficientes para quitar a correção monetária da dívida.

... ... A cláusula 3ª do contrato estabelece que os valores mutuados serão corrigidos pela TR e pagos ao final do contrato, no entanto, conforme relatado anteriormente, não houve qualquer correção monetária ou incidência de juros sobre os valores mutuados, ..."

31.6. TEMPORALIDADE. "... conforme visto anteriormente, os supostos mútuos concedidos para a ALPHAPAR começaram em 2009, no entanto o contrato foi firmado somente em 13/12/2013. Em que pese o fato de constar da cláusula 4ª do contrato que o instrumento formaliza relação jurídica preexistente, restam dúvidas se os seus efeitos se aplicam de forma retroativa perante terceiros, incluído o fisco federal nesse rol. Por outro lado, a cláusula 4ª do contrato reza que o contrato seria vigente até 31/12/2014, podendo ser prorrogado por aditamento escrito entre as partes, ocorre que os mútuos continuaram a ser lançados contabilmente após 31/12/2014, no entanto, o fiscalizado não apresentou qualquer aditamento.

...

... não houve a finalização do contrato após decorridos cerca de 9 anos."

31.7. DEMAIS VÍCIOS FORMAIS. "... falta de registro público, a falta da assinatura de duas testemunhas, a falta de identificação dos signatários e tampouco o reconhecimento em cartório das suas firmas, a falta de quaisquer garantias para o caso de inadimplência e a falta de correção monetária sobre os valores devidos,

DOCUMENTO VALIDADO

> fatos que, somados, evidenciam a falta de intenção do mutuante em reaver os valores mutuados."

São inúmeros os vícios apontados. Note-se que estamos diante de empresas do mesmo grupo, todas ligadas ao mesmo controlador.

O mínimo que esperaria em situações deste jaez é que se lograsse produzir um documento minimamente crível para suportar as alegações feitas ao longo do procedimento. E sequer conseguiram produzir um documento que comprovasse que o mutuante é a pessoa que pagou as despesas listadas em contrapartida aos registros contábeis dos mútuos.

Para ilustrar a situação, imaginemos as empresas A, B e C, integrantes do mesmo grupo. A empresa A possui obrigações diversas (ligadas, no caso dos autos, à construção de um imóvel) e, como não tem caixa suficiente, as obrigações são liquidadas pela empresa B.

Contudo, a empresa A baixa a obrigação em contrapartida de um lançamento de mútuo em favor da empresa C, que nada teve com o pagamento do valor devido, e não de quem pagou a obrigação (empresa B).

Ora, se a empresa A não recebeu nada de C, qual a razão de ficar devendo alguma coisa para ela? Não há explicação possível que valide a operação levada a efeito.

Em função do procedimento adotado, a fiscalização constatou que o patrimônio líquido da empresa A (Alphapar, Recorrente) aumentou em valores desproporcionais às receitas auferidas no período quando desconsideradas as entradas dos recursos originados no mútuo não comprovado, inexistente, fraudulento, nos termos do Auto de Infração (fl. 142):

> Ausência de inclusão na base de cálculo do imposto de renda e da CSLL de receitas não operacionais, contabilizadas de modo fraudulento, como se fossem mútuos, na conta 2.2.1.01.02.002 – Mútuos entre Sociedades – Tecnet Teleinformática Ltda, conforme detalhado no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL – 01/2018.

O CARF tem, em variadas decisões, exigido, para a validade dos contratos de mútuo, a prova da circulação do numerário mediante a entrega dos valores pelo MUTUANTE ao mutuário:

> Acórdão 9101-003.622, relatora Conselheira Cristiane Silva Costa
>
> OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. MÚTUO.
>
> A apresentação de contratos de mútuo, tão somente, é insuficiente para a comprovação da origem de valores creditados em conta corrente do contribuinte, para fins de afastar a presunção de omissão de receita.

Evidente que o caso dos presentes autos não trata de valores creditados em conta corrente, mas o racional do acórdão lhe é inteiramente aplicável.

DOCUMENTO VALIDADO

Deste modo, a Turma Julgadora divergiu do ilustre relator para considerar que o contrato de mútuo apresentado não é suficiente para afastar a conclusão de que se tratou de operação fictícia e, como tal, sujeita à incidência tributária por omissão de receitas.

Ademais, diante das inúmeras circunstâncias levantadas pela autoridade fiscal, restou devidamente demonstrado que o contrato de mútuo apresentado para justificar a movimentação de recursos entre as empresas do grupo econômico era simulado, e foi entregue unicamente para conferir aparente legitimidade aos atos injustificados apontados pelo fisco, de modo que a multa qualificada deve ser mantida.

Entretanto, com o advento da Lei nº 14.689/2023, o percentual máximo da multa qualificada, exceção feita à hipótese do art. 44, § 1º, inciso VII da Lei nº 9.430/1996, será de 100%.

Deste modo, com base no previsto no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, há de se reduzir a multa de ofício para 100% dos valores constituídos de ofício.

Por estes fundamentos, decidiu o Colegiado pelo desprovimento do recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Mauricio Novaes Ferreira

DOCUMENTO VALIDADO