



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

Processo nº 13003.000262/2005-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-002.205 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2013
Matéria IRRF
Recorrente MUNDIAL SA PRODUTOS DE CONSUMO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA. CARACTERIZAÇÃO.

A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, sujeitar-se-á à incidência do imposto exclusivamente na fonte, conforme o disposto no art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995.

Para que a hipótese de incidência se materialize é necessário que a fiscalização demonstre a existência do pagamento e que o beneficiário não seja identificado, ou não seja comprovada a operação ou causa deste pagamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONDIÇÃO PARA DEFINIÇÃO DO TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL.

A teor do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 973.733 - SC, sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado do tributo ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, o prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, rejeitar as preliminares suscitadas pelo recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo os valores de R\$ 25.607.394,32 e R\$ 8.217.387,86, relativos aos fatos gerados de 30/06/2003 e 31/07/2003, respectivamente.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga - Relatora

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 49 a 51, integrado pelos demonstrativos de fls. 52 a 57, pelo qual se exige a importância de R\$14.036.730,22, a título de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, acrescida de multa de ofício de 150% e juros de mora, referente aos anos-calendário 2002 e 2003.

DA AÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal encontra-se resumido no Relatório da Auditoria Fiscal de fls. 7 a 48¹, no qual o autuante esclarece, inicialmente, que:

- o procedimento fiscal teve início em 04/08/2003, na empresa Éberle S/A (atualmente denominada Mundial S/A - Produtos de Consumo), CNPJ nº 88.610.191/0001-54;
- na mesma data, foram instaurados procedimentos fiscais idênticos em outras duas empresas integrantes do grupo, a ZIVI S/A (que foi extinta por incorporação à Mundial S/A - Produtos de Consumo) e a Hércules S/A, ambas sediadas no mesmo endereço da Éberle/Mundial e dirigidas pelo mesmo corpo administrativo dessa;
- a Éberle/Mundial incorporou a ZIVI, no decorrer da fiscalização, contudo, considerando que a incorporação ocorreu no final do ano de 2003 e esta fiscalização abarca períodos anteriores a 2004, todo o trabalho desenvolvido na Eberle S/A, apesar de formalizado contra a Mundial (resultante da transformação da Éberle e da incorporação da Zivi), é processado em separado àquele na ZIVI;
- o processamento, em separado, das duas auditorias (da incorporadora Éberle/Mundial e da incorporada Zivi) teve como único objetivo propiciar maior clareza de exposição dos fatos constatados e, portanto, o presente relatório diz respeito, exclusivamente, às verificações fiscais observadas na então Éberle S/A;
- no que diz respeito às verificações preliminares, relativas aos anos de 2002 e 2003, foram formalizadas as exigências concernentes ao PIS, Cofins, IRPJ e CSLL nos processos nºs 11080.003756/2005-05 (PIS) e 11080.003755/2005-52 (Cofins), 11080.006767/2004-58 (IRPJ) e 11080.006768/2004-01 (CSLL), respectivamente.

No item “3.2 IRRF – Pagamento sem Causa ou a Beneficiário não Identificado” do Relatório da Auditoria Fiscal (fls. 11 a 46), a fiscalização descreve as operações caracterizadas como os pagamentos sem causa, sendo oportuno transcrever os seguintes trechos do referido relatório:

3.2.1 – Pagamentos Atribuídos à Aquisição de Créditos – Baixa de Adiantamentos

3.2.1.1 Introdução

Em 30/06/2003 foi contabilizado, na conta “Outras Despesas Não Operacionais” (código 5433, número 6240001) (fl. 83), o valor de R\$ 16.644.806,31 (dezesesseis milhões, seiscentos e quarenta e quatro mil oitocentos e seis reais e trinta e um centavos), aqui considerado como pagamento sem causa, conforme a seguir exposto.

O lançamento na conta de despesas, acima referido, tem contrapartida, a crédito, na conta nº 1250002, código 5584, AQUISIÇÃO DE IMPOSTOS FEDERAIS (do ativo) (fl. 82).

A função contábil da conta 1250002 é registrar adiantamentos para aquisição de créditos tributários, os quais estão sendo concedidos, desde 1997, à empresa SRS Prestação de Serviços Consultoria e Assessoria Empresarial Ltda e seus prepostos, conforme adiante esclarecido.

Assim, em simples termos, o par de lançamentos descrito no início deste item é o reconhecimento da perda, pela Éberle/Mundial, de adiantamentos, no valor de R\$ 16.644.806,31.

A perda referenciada, desacompanhada de maiores preocupações para recuperá-la, mereceu uma investigação mais densa de parte desta fiscalização.

A análise da conta patrimonial 1250002, do ativo da Éberle, uma das contas que registram os citados adiantamentos, efetuados à SRS e prepostos, mostrou que ela apresentava reduções pontuais, esporádicas, por registros a crédito (reduções de seu saldo), quando os beneficiários dos adiantamentos apresentavam à Éberle “créditos” (FIES e Vale Couros), adiante comentados, adquiridos para a redução, por compensação, de tributos que a Éberle/Mundial devia.

Todavia, em vista da natureza dos créditos oferecidos à Éberle pelos beneficiários dos adiantamentos, a compensação não foi aceita pelos órgãos que administram os tributos. Então, os valores já compensados contabilmente, foram estornados, ativando-se novamente os ditos adiantamentos/créditos na conta nº 1250002, código 5584, AQUISIÇÃO DE IMPOSTOS FEDERAIS (do ativo) (fl. 82).

Tal ativo (conta 1250002), todavia, certamente por não mais corresponder a valor que se pretendia recuperar, mereceu uma destinação definitiva em 30/06/2003, quando foi “doado” ao Sr. Siegfried ou a quem em seu nome opera. Naquele dia a fiscalizada novamente reduziu a conta de adiantamentos (1250002), mediante o lançamento comentado no início deste item, considerando definitivamente perdido o valor de R\$ 16.644.806,31, levando-o para despesas, o que foi justificado como sendo uma provisão para perdas de adiantamentos (fl. 83). Tal valor não teve efeitos sobre o resultado fiscal do IRPJ e da CSLL, pois foi adicionado (fl.84/85).

A partir disso, considerando que a empresa deu um destino definitivo à parcela dos adiantamentos, até então mantidos em conta de adiantamentos, e em vista da peculiaridade da operação, e também ante a ausência de garantias que resguardassem os adiantamentos, esta fiscalização direcionou-se à investigação das contas concernentes.

Verificou-se que, efetivamente, a fiscalizada vinha adiantando pagamentos desde 1997, aparentemente para a SRS Prestação de Serviços Consultoria e Assessoria Empresarial Ltda, CNPJ 02.464.707/0001-84 (fl. 86) e prepostos por ela representados, presumivelmente por conta de futuras aquisições de títulos para compensação de tributos federais, a exemplo de TDAs, de créditos da Vale Couros (crédito prêmio do IPI) e de créditos do FIES, conforme adiante esclarecido.

Diz-se aqui que os adiantamentos foram direcionados, aparentemente, para a empresa SRS, pois os cheques emitidos para a concessão dos adiantamentos, na maioria dos casos, eram nominais a possíveis prepostos da SRS, especialmente ao Sr. Siegfried Waldemar Max Franz Griesbach, CPF nº 065588287-15, indicando-se como beneficiário, na contabilidade, também, as empresas Engenheiros Associados Ferri Ltda., CNPJ 88.629.464/001-02, Metalcorte, Copavel, Simab, Monex, Yaris, etc.

$$[\dots]$$

3.2.1.4 Conclusão

Pelo exposto, comprova-se que as transações descritas não representam um mero “negócio desastroso”, como a contabilidade pretende fazer crer, mas sim uma simulação para emprestar à operação roupagem regular (pagamentos pela compra de créditos), no intuito de canalizar valores a “credores” ocultos, o que se configurou, de forma definitiva, com a baixa do valor de R\$ 16.644.806,31 (fl. 83).

Após as idas e vindas, o registro para perdas do referido valor trouxe em seu bojo as seguintes consequências:

- a) o reconhecimento de que os créditos adquiridos não existiram, pois em momento algum, nem antes e nem depois da frustrada compensação, esses foram contabilizados em conta representativa de bens ou direitos do ativo;
- b) o reconhecimento, de parte da fiscalizada, da ausência, a partir de então, do retorno dos valores adiantados, registrados nas contas de adiantamentos;
- c) a decretação expressa de ausência de causa para os pagamentos efetuados a título de adiantamentos, ao menos na parte baixada para resultados;
- d) uma mudança de tratamento, pois até então, os adiantamentos se destinavam (e assim eram contabilizados) à aquisição de créditos, mesmo que, transitoriamente, até chegaram a assumir a figura de TDAs ou de FIES; a partir da baixa dos R\$ 16.644.806,31, reconheceu-se, formalmente, que os adiantamentos estavam perdidos, configurando o lançamento um pagamento sem causa;
- e) a baixa referida acima é a decretação da existência de um benefício para alguém não identificado, sem causa, pois o lançamento desonerou esse alguém do compromisso de devolver os valores por ele recebidos em adiantamentos, agora reconhecidamente sem causa, o que implica renda para o ex-devedor.

Tal renda, por não tributada no destino, em 30/06/2003, segundo dispõe o art. 674, § 1º, do RIR/99, é tributada na fonte, de ofício. Desta forma, reajustando-se o valor de R\$16.644.806,31 ($R\$ 16.644.806,31 \times 100/65$), conforme determina o § 3º

do art. 674 do RIR/99, o que resulta em R\$25.607.394,32, é de se exigir um Imposto de Renda na Fonte, exclusivo, de R\$8.962.588,00 (oito milhões, novecentos e sessenta e dois mil, quinhentos e oitenta e oito reais).

3.2.2 — Pagamentos Atribuídos à Eleon Fomento e Participações Ltda.

3.2.2.1 - Considerações Gerais sobre Empréstimos

A análise das contas contábeis operadas pela fiscalizada (balancetes de fls. 534/767) mostrou existir, dentro do grupo dos “Empréstimos e Financiamentos”, no Passivo Circulante, no subgrupo “Instituições Financeiras – Giro” uma conta de número 21530.18, código 5943, com o nome de “SWMFG – Empréstimos” (fl. 110/119).

[...]

De posse da ficha razão da conta 2153018, não foi difícil concluir que a sigla SWMFG coincidia com as iniciais de Siegfried Waldemar Max Franz Griesbach, que já despontara em outras análises como preposto da advogada Sônia Regina Soder e das empresas por ela dirigidas (SRS - Consultoria, Assessoria e Administração Empresarial S/C Ltda, Monex Consultoria e Participações S/C Ltda e SRS - Prestação de Serviços, Consultoria e Assessoria Empresarial Ltda).

Todavia, ante a total ausência de documentos que comprovassem a efetividade dos empréstimos e ante a ausência de contrato, houve necessidade de aprofundar a investigação.

[...]

3.2.2.2 Pagamentos sem causa imputados a empréstimos Eleon

No que tange à devolução dos empréstimos, inicialmente identificou-se uma série de contas representativas de adiantamentos, do ativo, que transferiram direta ou indiretamente, valores para a devolução dos citados empréstimos.

Com base nessas contas, intimou-se a empresa a justificar a causa de diversos pagamentos efetuados em 2002, escolhidos aleatoriamente. Para tanto, foram relacionados os valores de interesse em várias planilhas, uma para cada conta contábil, juntadas ao Termo de Intimação de 18/05/2004, item 10 (fls. 127/49).

Posteriormente, foi apresentada uma planilha indicando que dentre os valores relacionados, pertencentes à conta 1130621, no valor de R\$ 2.822.105,00, e à conta 1250002, no valor de R\$ 1.260.000,00, correspondiam a pagamentos de contrato de Eleon Fomento e Participações Ltda. (fl. 329 e 408/423).

Como não havia, até então, débito conhecido da Éberle para com a empresa Eleon, através do Termo de Intimação de 22/11/2004 - item 5 - (fls. 354/355) solicitou-se sua comprovação. Pediu-se que a empresa informasse “as contas (partida e contrapartida) em que foram contabilizados, na ZIVI, os valores recebidos, por empréstimo, da empresa Eleon Fomento e Participações Ltda, CNPJ 05.078.592/001-88. Juntar fichas razão das contas em que foram contabilizados os recebimentos do empréstimo e juntar as cópias dos cheques pelos quais os valores indicados na relação anexa foram devolvidos”.

Na resposta, de 17 de dezembro de 2004, foram juntadas fichas razão, da ZIVI e da Éberle, do passivo, que teriam acolhido os empréstimos da Eleon (fls. 110/119). Trata-se da já conhecida conta do grupo dos “Empréstimos e Financiamentos”, no

Passivo Circulante, do subgrupo “Instituições Financeiras – Giro” conta de número 21530.18, código 5942 na ZIVI e 5943 na Éberle, com o nome de “SWMFG – Empréstimos”.

Entretanto, o mero lançamento de empréstimos nas referidas fichas não permite identificar o mutuante, pois não há coincidência de datas e valores entre os ditos recebimentos e os pagamentos relacionados na planilha *PAGAMENTO CONTRATO DE ELEON FOMENTO E PARTICIPAÇÕES LTDA* (fl. 423). Não há, nem ao menos, coincidência de mutuária, pois parte dos ditos empréstimos, embora pagos pela ZIVI, foram registrados na Éberle. Assim, não é possível inferir se efetivamente o dinheiro que teria ingressado teve origem na Eleon.

Aliás, é interessante observar que o contrato da Éberle com a Eleon (fls. 424/427), empresa sediada no Rio de Janeiro, tem redação coincidente, em muitas partes, com o contrato rotativo da Zivi com a SRS (fls. 330/335). Isso possibilita especulações de que o dinheiro supostamente vindo da Eleon não tem essa procedência, mas é originado, efetivamente, da SRS.

Essas suspeitas se fortalecem quando, segundo informações prestadas pela Eleon à Receita Federal, os empréstimos, aparentemente, superam sua capacidade financeira (fls. 428/431), ainda mais considerando que também há um volumoso empréstimo, simultâneo, à ZIVI S/A e à Hercules S/A.

Para derrubar as suspeitas, um outro indicativo poderia confirmar, ou não, a efetividade dos empréstimos. Afinal, segundo a planilha de fls. 423, os pagamentos nessa indicados, efetuados pela Éberle, teriam se destinado à devolução de empréstimos tomados junto à Eleon.

Nesse caminho, uma análise preliminar de extratos já indicava que efetivamente os valores informados na referida planilha como pagos à Eleon foram sacados da conta-corrente bancária da Éberle (fl. 440/445).

Posteriormente, através do termo de intimação de 01/04/2005, item 5 (fl. 432/434), solicitou-se a apresentação de cópias das segundas-vias dos cheques que teriam sido utilizados para quitar os empréstimos da Eleon. A empresa, através da resposta de 12/05/2005 (fl. 435/439), informou que as referidas cópias teriam sido apreendidas pela Polícia Federal em 11/04/2005. Confirma, todavia, “*que os cheques emitidos para pagamento dos empréstimos junto a Eleon foram emitidos a favor da própria Éberle*” (fl. 437). Assim, comprova-se que todos os pagamentos que teriam sido utilizados para devolver os empréstimos em tela foram efetuados através de cheques nominais à própria emitente, isto é, à Éberle S/A, sacados no caixa do Banco. Vale-observar que na Zivi, onde ocorreu operação similar, em todas as cópias dos cheques, exceto no de nº 204206, constava a seguinte observação: “Pagto Siegfried - Saca BB Z”. No cheque excetuado, embora conste a expressão “Pagto Corretora - Saca BB Z”, ao lado do termo “Corretora”, manuscrito, consta a observação “Sieg”.

Ante o exposto, por não justificadas as causas dos pagamentos indicados na planilha de fl. 423 e nem o(s) beneficiário(s), tal renda, por não tributada no destino, segundo dispõe o art. 674, §1º, do RIR/99, é tributada na fonte, de ofício. Desta forma, reajustando-se os valores conforme determina o § 3º do art. 674 do RIR/99, é de se exigir um Imposto de Renda na Fonte de R\$ 2.198.056,54, exclusivo, obtido pela aplicação da alíquota de 35%:

[...]

3.2.3 - Pagamentos imputados à Agropecuária Águas Vertentes

A análise da conta 1250002 - Aquisição de Impostos Federais, do ativo, que tem a função de registrar adiantamentos para Siegfried Waldemar Max Franz Griesbach, recebeu um registro credor, de R\$ 5.341.302,11, em 31/07/2003 (fl. 90).

Segundo o histórico (fl. 90), o valor de R\$ 5.341.302,11 corresponde ao pagamento, mediante redução dos adiantamentos na conta 1250002, da aquisição de participação societária (ações) na empresa Monte Magre S/A.

A participação societária adquirida foi registrada na conta nº 1310105 - Monte Magre (fl. 454), do ativo permanente - subgrupo investimentos.

Inusitadamente, entretanto, ao invés de registrar o valor de R\$ 5.341.302,11, o investimento foi contabilizado por R\$14.517.871,88 (fl. 454). O complemento, de R\$9.176.569,77, recebeu, estranhamente, como contrapartida, a conta contábil 2322002- de Bens de Controladas- integrante do grupo Patrimônio Líquido, subgrupo Reserva de Reavaliação (fl. 454).

Observou-se, ainda, que a compra do investimento aqui descrito, pela Éberle, não alcançava a integralidade das ações de emissão da empresa Monte Magre S/A. A Zivi, outra empresa do Grupo, adquiriu outra parte, um pouco menor (fl. 452). Deste modo, o registro contábil de 100% das ações, computando-se as partes adquiridas pela ZIVI e pela Éberle, foi de R\$ 26.396.130,70.

Ante a estranha negociação, a investigação foi direcionada à operação de compra da participação societária em tela.

Através do Termo de Intimação, de 08/12/2004, (fl. 448/449), foram solicitadas informações acerca do referido negócio.

Da resposta (fl. 450/451), ao menos segundo os registros contábeis, apurou-se que a participação societária na empresa Monte Magre S/A, adquirida em 2003, já pertencera às empresas Zivi e Éberle anteriormente, até 1999, ocasião em que foi vendida para a empresa Águas Vertentes. Naquela ocasião, o valor contábil da participação societária, então alienada, era de R\$ 4.761.650,73 na Zivi (fl. 455) e de R\$ 4.812.512,17 na Éberle (fl. 456). Apurou-se, ainda, que o lucro na venda (ganho de capital) foi de R\$ 12.808.440,01 na Zivi (fl. 457) e de R\$ 15.762.695,41 na Éberle (fl. 458).

Não foi apresentado qualquer contrato que pactuasse a operação de 1999, embora haja referência à sua existência no distrato firmado em 07 de julho de 2003 (fl. 446/447). O “extravio” desse contrato foi reafirmado em resposta ao Termo de Intimação de 12/01/2005, item 5 (fl. 371), cuja resposta foi apresentada em 01/04/2005 (fl. 374).

Vale referir que a empresa adquirente, a Agropecuária Águas Vertentes (denominada Hidrotérmica S/A a partir de 09/2000), CNPJ 02.281.472/0001-95, foi representada no negócio por seu "sócio", o já referido Sr. Siegfried Waidemar Max Franz Griesbach (fl. 446/447). Nesse contexto, não mais surpreendeu o fato de não haver qualquer registro da operação de compra da participação societária na contabilidade da Águas Vertentes/Hidrotérmica, apesar do negócio superar a R\$ 38.000.000,00.

Feitas essas considerações, analisa-se, a seguir, o retomo da participação societária, em 2003, para as empresas Zivi e Éberle.

Conforme já referido, a participação retornou, ao menos contabilmente, por R\$ 26.396.130,70, sendo parte pago por débito em conta de adiantamentos efetuados anteriormente ao Sr. Siegfried, e o restante justificado por reavaliação.

Para assentar a operação de retorno, foi apresentado um “distrato contratual” (fl. 446/447) que garante, ter sido desfeito o negócio de quatro anos antes, acima comentado, sem ônus para qualquer das partes.

Nesse último aspecto, o distrato contraria a contabilidade, pois, conforme já antecipado, a conta contábil nº 1250002, do ativo circulante, representativa de adiantamentos ao Sr. Siegfried, recebeu um crédito, em 31/07/2003, na Zivi, de R\$4.370.156,27 (fl. 452), e na Éberle, de R\$ 5.341.302,11 (fl. 90 e 454). Em outros termos, ao menos contabilmente, a Zivi e a Éberle pagaram ao Sr. Siegfried, mediante redução do saldo das antecipações por ele recebidas, o valor de R\$9.711.458,38, justificados pela recompra das ações da Monte Magre S/A.

Obviamente, na contabilidade da empresa vendedora - a Águas Vertentes/Hidrotérmica -, diligenciada (fls. 459/495), não se constatou qualquer referência à venda das ações, nem ao recebimento do valor, e muito menos à existência, no Ativo, de bens dessa natureza.

Através da referida diligência apurou-se que o Sr. Siegfried se retirara da empresa em 26 outubro de 1999, vendendo sua participação para o Sr. Ronaldo Marcelo Bolognesi (fl. 479/480).

Então, já em 20 de dezembro de 1999, data em que a diligenciada teria adquirido as ações da Monte Magré S/A (fl. 446), o Sr. Siegfried já não era mais sócio da compradora. Mesmo assim, em 07 de julho de 2003 (fl. 447), ainda assinou o distrato contratual como procurador e sócio da Agropecuária Águas Vertentes/Hidrotérmica, recebendo da Zivi o valor de R\$ 4.370.156,27 e da Éberle o valor de R\$ 5.341.302,11.

O mencionado distrato contratual, mantendo coerência com o negócio, também apresenta flagrantes inconsistências formais, além das já comentadas contradições com o registrado na contabilidade.

Nesse rumo, o nome de uma das partes, mencionado no distrato como sendo a empresa Agropecuária Águas Vertentes, já havia trocado há anos (06/09/2000) para Hidrotérmica S/A. O endereço da mesma, referido no distrato como sendo na rua Plínio Brasil Milano, 607, já há três anos situava-se na rua Carlos Gomes, 141. O nome do dito representante, Sr. Siegfried Waldemar Max Franz Griesbach, está grafado incorretamente, trocando-se Waldemar por "Wans" e Griesbach por "Griesbcach". Por fim, o dito sócio da dita Agropecuária Águas Vertentes não era mais sócio da empresa (fls. 486/495).

Também, para eliminar dúvidas, diligenciou-se a empresa Monte Magré S/A (fls. 496/508), onde se constatou que efetivamente a Monte Magré, proprietária de imóveis utilizados pelas empresas do Grupo ZIVI/Éberle/Hércules, nunca saiu do controle da Éberle.

Conclui-se, assim, que a operação com as ações da Monte Magré S/A não existiu, o que, aliás, é confirmado pelo distrato, apesar de contabilizada como se efetiva fosse, o que certamente objetivou a dissimulação de pagamentos destinados para outras finalidades.

Assim sendo, o valor de R\$ 9.711.458,38 (Zivi e Éberle), registrado como destinado ao Sr. Siegfried, teve destino ignorado.

Deste modo, por não justificada a causa e a destinação do pagamento de R\$5.341.302,11 (parte paga pela Éberle) (fl. 90 e 454), em 31/07/2003, e por não tributado no destino, segundo dispõe o art. 674, § 1º, do RIR/99, o valor é tributado na fonte, de ofício. Assim, reajustando-se o valor conforme determina o § 3º do art. 674 do RIR/99, é de se exigir um Imposto de Renda na Fonte de R\$ 2.876.085,75, exclusivo, obtido pela aplicação da alíquota de 35% sobre o valor reajustado, de R\$8.217.387,86.

Por fim, diante dos fatos acima relatados a fiscalização entendeu estar caracterizado o evidente intuito de fraude aplicando a multa qualificada de 150%.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 788 a 807, instruída com os documentos de fls. 808 a 819, cujo resumo se extrai da decisão recorrida (fls. 842 e 843):

Tendo tomado ciência do auto de infração em 14/06/2005, a autuada impugnou-o em 13/07/2005.

Segundo ela, a fiscalização, *ao generalizar de observações insuficientes, extrai certeza de dívida, verdade de imprecisão*. Nesse sentido, assevera que:

a) no caso da conta de adiantamentos:

a.1) o auditor teve dúvidas quanto à efetividade do negócio, e daí concluiu ser simulado; e

a.2) a própria fiscalização *admite a existência de causa jurídica (contratos de cessão de créditos, utilização dos créditos DCCs, etc), de razão de baixa (desistência, adesão ao REFIS e ao PAES), e de prova do destino (alienante e prepostos)*;

b) quanto aos empréstimos:

b.1) a fiscalização novamente presumiu *a existência de irregularidades, ignorando o suporte contratual e a autorização expressa das mutuárias para a emissão dos títulos representativos dos empréstimos*;

b.2) confundiu um *mútuo rotativo* da autuada com a SRS com outro, distinto, pactuado, com a Eleon; e

b.3) se o auditor *teve acesso ao contrato e pagamentos, confirmando a existência de causa jurídica (ingresso de valores) e de prova do destino (rastreamento dos cheques, poderia ele [sic] até exigir da mutuante prova de origem, mas não punir a mutuária com base em mera suspeita (não se sabe de quê)*;

c) no tocante à aquisição da Monte Magre SA:

c.1) a autuação teria ocorrido *em razão da dívida acerca da existência de pagamento ao antigo sócio da proprietária das ações, e então procurador*;

c.2) a fiscalização teria errado ao afirmar que o crédito na conta de adiantamento *traduz redução do valor devido à autuada uma vez que crédito em conta de adiantamento representa acréscimo de saldo devedor*, e

c.3) o *Auto de Infração trouxe o teórico pagamento contábil, que inexistente, teria causa jurídica (distrato da venda autorizada pelo INSS) e, por óbvio, a comprovação do destinatário (Siegfried).*

Alega ainda que o fundamento legal do auto do lançamento (art. 674 do RIR/1999) não incide no caso em exame porque:

- ao decidir sobre a existência dos contratos e as provas dos destinatários, o auditor extrapolou a competência de fiscalizar, invadindo, em decorrência, a competência reservada aos órgãos do Poder Judiciário (matéria "subjudice");

- para demonstrar a existência de simulação, os negócios jurídicos deveriam ter sido abordados de acordo com as regras e os princípios de direito privado (art. 110, CTN), restando, contudo, incompleto, por estar baseado no senso prático e na aparência exterior;

- a fiscalização deveria ter sido estendida aos recipientes, pessoas físicas ou jurídicas, de modo a evitar a tributação indevida na fonte;

- na existência de dúvidas, incertezas, suspeitas, imprecisões, etc, o il. Auditor deveria ter aprofundado as investigações;

- para fins de prescrição, a fiscalização deveria ter considerado as datas em que foi feito cada um dos adiantamentos, em vez de ter examinado apenas o refluxo contábil ou o acerto posterior da obrigação;

- as contradições do relatório da fiscalização retiram o suporte de validade das conclusões enunciadas;

- a circunstância da autuada ter contabilizado na íntegra as operações de modo transparente, até conservador não está de acordo com o intuito de ocultar, fraudar, simular;

- em se tratando de norma supletiva de caráter punitivo (já que a regra não é a tributação na fonte com alíquota maior, nem a incidência de multa qualificada), o Art. 674 do RIR/99 deve ter interpretação mais benéfica ao contribuinte (Art. 112, CTN), e, portanto, o il. Auditor só poderia lançar de ofício o tributo após exaurida a ação fiscalizadora nos destinatários relacionados no relatório;

- em relação à conta de antecipação, [...] cf admitido no relatório [da fiscalização], os créditos foram, sim, adquiridos, e serviram de suporte aos vários requerimentos de compensação [...] e o il. Auditor não estava autorizado a presumir a inexistência de contrato com base em juízo especulativo acerca de sua eficácia, categoria evidentemente distinta;

- em relação ao mútuo rotativo [...] os valores ingressaram e saíram da esfera de disponibilidade da autuada nas datas e nos valores constantes do relatório, comprovando, em espécie, a existência do negócio, e, havendo dúvida a respeito da origem do dinheiro emprestado por força do contrato, decerto o il. Auditor deveria exigir explicações da mutuante, não da mutuária;

- partindo da análise do contrato "SRS", não poderia o il. Auditor tirar conclusão autônoma acerca da existência ou não do contrato Eleon, distinto, sem trazer motivação específica;

- o distrato referente à venda das ações da Monte Magre S/A foi operação autorizada pelo INSS, a transferência da propriedade resolúvel das ações vinculada ao êxito efetivo do crédito dado em pagamento não descaracteriza o negócios, mas, pelo contrário, confirma a existência do ato original;

- o teórico "desembolso" consistiria na simples recomposição contábil do valor da venda na conta de adiantamentos, não representando, então, pagamento no sentido técnico do termo; e

- no relatório da fiscalização constam o nome [sic] dos destinatários, pessoas físicas e/ou jurídicas, indicando datas, motivos e valores, não sendo razoável supor incorrente o resultou provado no curso do procedimento fiscal.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação apresentada, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre (RS) manteve integralmente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 10-29.542 (fls. 839 a 845), de 13/01/2011, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003

IRRF. PAGAMENTO CUJO BENEFICIÁRIO NÃO É IDENTIFICADO OU CUJA CAUSA OU OPERAÇÃO NÃO É COMPROVADA.

Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou cuja operação ou causa não for comprovada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003

MULTA QUALIFICADA. Caracterizado o evidente intuito de fraude, deve ser aplicada a multa qualificada.

DECADÊNCIA.

Não ocorreu decadência, uma vez que os fatos geradores ocorreram menos de cinco anos antes da ciência do auto de infração.

DO RECURSO

Cientificada do Acórdão de primeira instância, em 17/05/2011 (vide AR de fl. 850 verso), a contribuinte apresentou, em 16/06/2011, tempestivamente, o recurso de fls. 861 a 880, no qual, após breve relato dos fatos, reitera os argumentos de sua impugnação e aduz os argumentos a seguir sintetizados.

1. A recorrente alega que, de acordo com a decisão recorrida, os fatos que deram origem a autuação ocorreram a partir de 1997 e, portanto, o prazo decadencial teria começado a fluir no primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, janeiro de 1998, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN. Como a autuação ocorreu somente em 14/06/2005, já havia transcorrido o prazo para o fisco constituir o crédito fiscal.
2. Aduz que no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é a hipótese do IRRF, o prazo decadencial é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo as hipóteses de ocorrência de dolo, fraude e simulação (art. 150, §4, do CTN), transcrevendo precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.
3. Caso não se acolha a preliminar de decadência, requer o reconhecimento da prescrição, visto que transcorreu mais de cinco anos entre o lançamento do crédito em 2005, até a presente data, alegando que *“não houve causa de interrupção do prazo prescricional, apenas ficando o mesmo com sua exigibilidade suspensa.”* (fl. 865).
4. A contribuinte sustenta que havendo o próprio fisco identificado os beneficiários dos pagamentos, há evidente erro de capitulação legal, pois não se pode imputar como fundamento legal o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, conforme jurisprudência administrativa que reproduz.
5. A recorrente afirma que, pela leitura do Auto de Infração, percebe-se claramente que o próprio Fisco parece ter dúvidas quanto à ocorrência da fraude ou simulação que lhe foi imputada. Nesse caso, dever-se-ia aplicar a interpretação mais favorável ao contribuinte, como consagrado no art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN, norma que não foi observada pelo fisco. Acrescenta que a existência de operações eventualmente não contabilizadas não implica dolo da recorrente, sendo descabida a aplicação da multa qualificada. Transcreve precedente administrativo e doutrina para reforçar sua defesa, no sentido de que cabe ao fisco apontar concretamente a motivação para a caracterização do dolo.

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 02, distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 24/10/2011, veio digitalizado até à fl. 900².

² Processo digital. O processo físico encontra-se numerado até a fl. 851 (fl. 860 da digitalização). Arquivo digital foi disponibilizado apenas em 17/09/2012, conforme histórico detalhado extraído do e-processo.

Voto

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

1 Decadência

Com a devida vênia daqueles que pensam diferente, encontra pacificado neste Conselho o entendimento, ao qual me filio, de que o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, aquele em que a lei determina que o sujeito passivo, interpretando a legislação aplicável, apure o montante tributável e efetue o recolhimento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, conforme definição contida no caput do art. 150 do CTN, tendo sua decadência regradada, em princípio, pelo § 4º deste mesmo artigo (cinco anos contados da data do fato gerador).

O referido dispositivo legal exclui do seu escopo expressamente apenas os casos em que for constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplicando-se, nessa hipótese, a regra geral prevista no art. 173 do CTN, inciso I (cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Entretanto, com o advento da Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009), os julgados no âmbito deste Tribunal deverão observar o disposto nas decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, devido a inclusão do art. 62-A, *in verbis*:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. {1} § 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

No que diz respeito ao prazo decadencial para constituição do crédito tributário, assim se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.733

– SC, de 12/08/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux, submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução nº 8/08 do STJ:

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

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

IMPOSSIBILIDADE.

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

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

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

Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

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

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

Depreende-se, assim, que nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado do tributo ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, o prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I, do CTN, considerando-se que “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível.

Posteriormente, acolhendo os embargos de declaração oposto pela Fazenda Nacional no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497/PR (2004/0109978-2), julgado em 09/02/2010, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, assim se manifestou:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART.173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º 1.1995, expirando-se em 1º 1.2000.

Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

O relator, Ministro Mauro Campbell Marques, esclarece no voto condutor que:

Do acurado reexame dos autos, verifico que razão assiste à embargante.

Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel Min. Luiz Fux (j. 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

[...]

Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994.

Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

Conclui-se, assim, que a aplicação do prazo decadencial previsto art. 150, §4º, do CTN passou a ter uma condição adicional, qual seja, a existência de pagamento antecipado de tributo. Inexistindo pagamento antecipado, desloca-se o prazo decadencial para o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, inciso I), restando claro que, nos casos de fatos geradores ocorridos no dia 31 de dezembro de cada ano, o lançamento só poderá ser efetuado no ano seguinte.

Em se tratando de lançamento de IRRF, o fato gerador é instantâneo ocorrendo na data do pagamento, crédito, entrega ou remessa dos rendimentos ao beneficiário, conforme o caso.

Retornado ao caso em concreto, mesmo que se aplique o prazo decadencial mais favorável ao contribuinte (cinco anos da data do fato gerado, nos termos do art. 150, §4º, do CTN), visto que o fato gerador lançado mais remoto é 29/05/2002 e o Auto de Infração foi cientificado à contribuinte em 14/06/2005 (vide fls. 49 a 51), não havia ainda decaído o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

No que diz respeito à alegação de que os fatos que deram origem a autuação ocorreram a partir de 1997, tal argumento será tratado junto com as questões de mérito em item específico mais adiante.

2 Prescrição

A contribuinte requer o reconhecimento da prescrição, visto que transcorreu mais de cinco anos entre o lançamento do crédito em 2005, até a presente data, alegando que “*não houve causa de interrupção do prazo prescricional, apenas ficando o mesmo com sua exigibilidade suspensa.*” (fl. 865).

No âmbito do Direito Administrativo Tributário, a prescrição encontra-se prevista no art. 174 do Código Tributário Nacional – CTN.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Como se vê, o prazo prescricional refere-se ao prazo para cobrança do crédito tributário já regularmente constituído, por meio do lançamento. O art. 151 do CTN lista as hipóteses em que a exigibilidade do crédito tributário é suspensa, dentre elas, “*as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo*”, interrompendo-se, assim, o prazo prescricional.

Desta forma, a exigibilidade do crédito tributário encontra-se suspensa tendo em vista a interposição do presente recurso voluntário, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN, até que seja proferida decisão administrativa definitiva.

Ademais, esta matéria já se encontra pacificada no âmbito deste Tribunal Administrativo, nos termos da Súmula nº 11 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em vigor desde 22/12/2009:

Súmula CARF nº 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

3 Pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado

O lançamento em apreço tem como fundamento o art. 674, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99, cuja matriz legal é o art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

O dispositivo acima transcrito prevê a incidência do Imposto de Renda **exclusivamente na fonte** em três hipóteses distintas: (a) pagamentos efetuados a beneficiários não identificados, quando a pessoa jurídica, regularmente intimada, não identifica a quem os recursos foram pagos; (b) pagamentos sem causa, quando a pessoa jurídica não comprova a efetividade da operação relacionada ao pagamento; (c) concessão de benefícios indiretos, na situação prevista no art. 74, §2º, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Trata-se de uma presunção legal do tipo *juris tantum* (relativa), e, portanto, cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção. Assim, cumprido o ônus atribuído à Fazenda Pública, que é o identificar os pagamentos efetuados pela contribuinte, cabendo a ela (contribuinte) o encargo de comprovar a operação que deu causa a esses pagamentos.

Nas duas primeiras situações, deve o fisco comprovar a ocorrência do pagamento, uma vez que o fato gerador decorre justamente pela percepção desses valores pelos beneficiários, o que pode ser feito por meio dos registros na contabilidade da própria empresa. Na hipótese “c”, compete ao fisco provar os benefícios indiretos recebidos.

Feitas essas digressões retorna-se ao caso em concreto.

Foram tributadas como pagamento sem causa e/ou a beneficiários não identificados operações realizadas pela contribuinte que podem ser divididas em três grupos: (i) pagamentos atribuídos à aquisição de créditos; (ii) pagamentos imputados a empréstimos com a empresa Eleon; e (iii) pagamentos imputados à Agropecuária Águas Vertentes.

3.1 PAGAMENTOS ATRIBUÍDOS À AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS E PAGAMENTOS IMPUTADOS À AGROPECUÁRIA ÁGUAS VERTENTES.

Examinando o lançamento em relação ao primeiro e terceiro grupos (pagamentos atribuídos à aquisição de créditos e pagamentos imputados à Agropecuária Vertentes), observa-se que a fiscalização considerou como pagamento duas baixas ocorridas na conta de adiantamento, uma de R\$16.644.806,31, efetuada em 30/06/2003, e ou de R\$5.341.302,11, em 31/07/2003.

No Relatório da Auditoria Fiscal, à fl. 11, o autuante deixa claro que foi considerado como pagamento sem causa o valor de R\$ R\$ 16.644.806,31, contabilizado na conta “Outras Despesas Não Operacionais” (fl. 83), cuja contrapartida foi um crédito na conta nº 1250002, “Aquisição de Impostos Federais” (fl. 82), cuja função contábil era registrar adiantamentos para aquisição de créditos tributários, os quais vinham sendo concedidos, desde

1997, à empresa SRS Prestação de Serviços Consultoria e Assessoria Empresarial Ltda e seus prepostos.

Da mesma forma, em relação aos pagamentos imputados à Agropecuária Águas Vertentes, a fiscalização afirma que a função da conta nº 1250002, “Aquisição de Impostos Federais”, era registrar adiantamentos para Siegfried Waldemar Max Franz Griesbach. Aduz que, em 31/07/2003, foi registrado um crédito nessa conta no valor de R\$5.341.302,11 (fl. 90), que corresponderia ao pagamento da aquisição de participação societária (ações) na empresa Monte Magre S/A, mediante redução dos adiantamentos anteriormente efetuados.

Não obstante as baixas efetuadas na conta de adiantamentos (nº 1250002), aliada aos demais fatos apurados pela fiscalização, possam servir para descaracterizar as operações que a contribuinte alega ter efetuado, essas baixas não configuram fato gerador do IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995. Isto porque, conforme esclarecido anteriormente, para que a hipótese de incidência se materialize é necessário que a fiscalização demonstre a existência do pagamento e que o beneficiário não seja identificado, ou não seja comprovada a operação ou causa deste pagamento.

Dessa forma, deveria a fiscalização ter tributado cada um dos adiantamentos feitos na conta nº 1250002, “Aquisição de Impostos Federais”, que teria dado origem aos valores supostamente utilizados na aquisição de créditos e compra da empresa Monte Magre, e lançá-los na época em que os pagamentos foram efetivados.

Essa sistemática adotada pela fiscalização (desconsiderar os adiantamentos e tributar o valor das baixas posteriores) foi questionada pela contribuinte em sua impugnação quando alegou, para fins de “prescrição”, que dever-se-ia considerar as datas em que foram feitos os adiantamentos, em vez de ter-se examinado apenas o refluxo contábil ou o acerto posterior da obrigação. Sobre essa alegação da defesa, assim se pronunciou o julgador *a quo*, (fl. 843):

Segundo a autuada, para fins de decadência, a fiscalização deveria ter considerado as datas em que foi feito cada um dos adiantamentos. Acontece que, no tocante às contas de adiantamentos, a fiscalização caracterizou como pagamentos duas baixas, uma de R\$ R\$ 16.644.806,31, ocorrida em 30/06/2003, outra de R\$ 5.341.302,11, em 31/07/2003, totalizando R\$ 21,9 milhões. Todavia, a autuada informou (fls. 408/422) ter efetuado, somente no ano de 2002, adiantamentos em valor superior a R\$ 32,5 milhões. Esse valor, adiantado a menos de cinco anos da autuação, acontecida 14/06/2005, é superior ao considerado no auto de infração, de forma que não há que se cogitar de decadência.

Com a devida vênia, entendo que o argumento da decisão recorrida não se sustenta, pois o fato do total dos adiantamentos nos cinco anos anteriores a autuação superarem o montante das duas baixas não permite que se altere a definição do fato gerador previsto em lei. Repita-se, o fato gerador do pagamento sem causa ocorre no momento do pagamento, quando a pessoa jurídica não comprova a efetividade da operação que alega ter ocorrido.

Conclui-se, assim, que houve erro na identificação do fato gerador em relação aos pagamentos atribuídos à aquisição de créditos e à compra da empresa Monte Magre.

Destarte, há que se excluir da base de cálculo os valores de R\$25.607.394,32 e R\$8.217.387,86³, relativos aos fatos gerados de 30/06/2003 e 31/07/2003, respectivamente.

3.2 PAGAMENTOS IMPUTADOS A EMPRÉSTIMOS ELEON

Resta agora analisar o segundo grupo de operações tributadas, ou seja, os pagamentos imputados a empréstimos contraídos junto à empresa Eleon. Nesse caso, a fiscalização tributou efetivamente os adiantamentos registrados nas contas da contribuinte.

Em análise do argüido, os pontos principais da defesa são: (a) a existência de irregularidades teria sido presumida pela fiscalização que ignorou o suporte contratual e a autorização expressa das mutuárias para a emissão dos títulos representativos dos empréstimos; (b) a fiscalização confundiu um mútuo rotativo da autuada com a SRS com outro, distinto, pactuado, com a Eleon, entendendo que a análise do contrato a SRS não poderia levar a conclusão da existência ou não do contrato com a Eleon; e (c) o contrato e os pagamentos confirmam a existência de causa jurídica (ingresso de valores) e de prova do destino (rastreio dos cheques), podendo fisco até exigir da mutuante a prova de origem, mas não punir a mutuária com base em mera suspeita.

Não obstante a recorrente pretenda fazer crer que o lançamento estaria destituído de provas e que teria se baseado em mera presunção, verdade é que a autuação encontra-se fundamentada no fato de que para os pagamentos relacionados à quitação de empréstimo junto a empresa Eleon não houve a devida comprovação da causa que lhe teriam dado origem pelos seguintes motivos expostos no Relatório da Auditoria Fiscal (fls. 38 a 41):

- a contribuinte apresentou a planilha de fl. 423, firmada pelo seu contador, indicando valores pertencentes à conta 1130621, no total de R\$2.822.105,00, e à conta 1250002, no total de R\$1.260.000,00, os quais corresponderiam a pagamentos do contrato firmado com a Eleon Fomento e Participações Ltda.;
- como até aquele momento não era conhecido o débito da Éberle para com a empresa Eleon, por meio do Termo de Intimação de 22/11/2004, a fiscalização solicitou a documentação comprobatória do empréstimo junto à empresa Eleon Fomento e Participações Ltda;
- em resposta, foram juntadas fichas razão, da ZIVI e da Éberle, do passivo, relativas a conta do subgrupo “Instituições Financeiras – Giro”, conta nº 21530.18, código 5942 na ZIVI e 5943 na Eberle, com o nome de “SWMFG – Empréstimos”;
- a fiscalização ressalta que mero lançamento de empréstimos nas referidas fichas não permite identificar o mutuante, pois não há coincidência de datas e valores entre os ditos recebimentos e os pagamentos relacionados na planilha de fl. 423, assim como não há coincidência de mutuária, pois parte dos ditos empréstimos, embora pagos pela ZIVI, foram registrados na Éberle;

- segundos as informações prestadas pela Eleon à Receita Federal, os empréstimos, aparentemente, superam sua capacidade financeira (fls. 428 a 431), ainda mais considerando que também há um volumoso empréstimo, simultâneo, à ZIVI S/A e à Hercules S/A;
- pela análise dos extratos verificou-se que os valores informados na planilha elaborada pela contribuinte como pagos à Eleon (fl. 423) foram sacados da conta-corrente bancária da Éberle (fl. 440 a 445);
- atendendo ao termo de intimação de 01/04/2005 (fl. 432/434), a autuada informou que as cópias cheques utilizados para quitar os empréstimos da Eleon teriam sido apreendidas pela Polícia Federal em 11/04/2005 (fls. 435 a 439), confirmando, todavia, *“que os cheques emitidos para pagamento dos empréstimos junto a Eleon foram emitidos a favor da própria Éberle”* (fl. 437);
- assim, comprou-se que todos os pagamentos que teriam sido utilizados para devolver os empréstimos em discussão teriam sido efetuados por meio de cheques nominais à própria emitente, isto é, a contribuinte, e sacados no caixa do Banco.

Por oportuno, cabe ainda reproduzir o trecho do voto conduzido em que o relator *a quo* analisa os pagamentos em discussão (fl. 843 verso e 844):

3.1. Pagamentos à Eleon Fomento e Participações Ltda.

De acordo com a autuada, a fiscalização teria presumido a existência de irregularidades, ignorando o suporte contratual e a autorização expressa das mutuárias para a emissão dos títulos representativos dos empréstimos. Todavia, na verdade, a fiscalização apontou uma série de incongruências entre o contrato de mútuo com a Eleon, datado de 08/01/2002 (fls. 424/427) e os pagamentos (fls. 423) que segundo a autuada teriam sido feito com base nele entre maio e agosto de 2002. Foram essas incongruências que a levou a considerar que não foram identificados os beneficiários esses pagamentos, nem comprovada suas causas.

Uma dessas discrepâncias é que os valores que a autuada diz ter recebido da Eleon foram contabilizados em conta de passivo que representa créditos de outras pessoas, no caso, o já mencionado Siegfried e a SRS. Assim, ao contrário do que pretende a autuada, a fiscalização não confundiu o mútuo da Eleon com o eventual mútuo existente com Siegfried, pois é a própria contabilidade da autuada que reflete esse fato. Verifica-se ademais que os pagamentos de R\$ 4.082.105,00 são mais de quatro vezes superiores ao mútuo de R\$ 900.000,00 que a autuada aponta como causa. À vista desses fatos, não há como se entender esse instrumento contratual seja hábil a identificar os beneficiários e comprovar a causa desses pagamentos.

Além disso, o fato de que os cheques emitidos para pagamento dos empréstimos à Eleon foram emitidos a favor da própria autuada também não a socorre na identificação dos beneficiários dos pagamentos.

Tudo quanto acima se expôs atesta a existência dos pagamentos, em especial os saques efetuados na conta corrente da contribuinte os quais foram por ela confirmados, deixando a mesma, contudo, de comprovar adequadamente a operação que deu causa a esses

valores e a quem os recursos teriam sido efetivamente destinados, caracterizando-se, assim, o fato gerador do IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

4 Multa de ofício qualificada

A recorrente alega que o próprio fisco parece ter dúvidas quanto à ocorrência da fraude ou simulação que lhe foi imputada e, portanto, dever-se-ia aplicar a interpretação mais favorável ao contribuinte, como consagrado no art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN. Aduz que a existência de operações eventualmente não contabilizadas não implica dolo, sendo descabida a aplicação da multa qualificada.

De se analisar a questão.

O art. 44 da Lei 9.430/1996 estabelece dois percentuais distintos para aplicação da multa de ofício: 75% e 150%. Para que se aplique a multa qualificada de 150% é necessário que o contribuinte tenha praticado ação ou omissão dolosa sobre o fato gerador da obrigação tributária, devendo esta ser plenamente caracterizada e comprovada pelo fisco.

Creio que a caracterização do dolo, para fins de qualificação da multa de ofício, representa uma valoração da conduta do contribuinte que deve ser analisada considerando todo o contexto que envolveu o procedimento fiscal.

No presente processo, a fiscalização fundamentou a aplicação da multa qualificada nos seguintes termos (fl. 41):

No presente Relatório de Auditoria Fiscal estão narradas, minuciosamente, as circunstâncias relacionadas com procedimentos, de responsabilidade da fiscalizada, que caracterizam o evidente intuito de fraude, especialmente pela utilização, em conluio com terceiros, de documentos ideologicamente falsos, no objetivo de ocultar ou justificar pagamentos sem tributação a beneficiários não identificados ou sem causa.

Em outros termos, ficou comprovado que os valores registrados na contabilidade, assinalados no presente Relatório nos itens referidos no parágrafo precedente, não foram destinados às pessoas indicadas nos históricos dos lançamentos e na documentação que lhes dá suporte, sendo portanto, classificáveis como sem causa ou beneficiários não identificados. Mostrou-se, também que os contratos concernentes àquelas operações espelham negócios não pactuados de fato, o que indica serem ideologicamente falsos, assim como falsos são os lançamentos contábeis nesses assentados. Ainda, ficou constatado que diversas pessoas indicadas como beneficiárias de pagamentos, ou mesmo apontadas como parte em "negócios" que teriam sido pactuados nos contratos analisados, de fato são prepostos, denunciando a prática de conluio, sempre no objetivo para acobertar o real negócio e o verdadeiro beneficiário desse.

Os fatos relatados retratam as situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, razão pela qual a multa de ofício, aplicável às exigências concernentes, é a qualificada em 150%, prevista no inciso II do art. 957, do RIR/99, de 150%.

Conforme já relatado e descrito minuciosamente no Relatório da Auditoria Fiscal, não se está diante de uma situação isolada na qual a contribuinte teria deixado de justificar um ou outro pagamento por ela efetuado, ao contrário, ficou demonstrada a existência de um conjunto de operações intrincadas envolvendo diversas empresas do mesmo grupo que revela uma intenção implícita de retardar o conhecimento das infrações ocorridas, ocultando os fatos efetivamente ocorridos e os reais beneficiários dos recursos pagos pela pessoa jurídica, sendo legítima, portando a aplicação da multa qualificada de 150% .

5 Conclusão

Diante do exposto, voto por REJEITAR as preliminares suscitadas pelo recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo os valores de R\$25.607.394,32 e R\$8.217.387,86, relativos aos fatos gerados de 30/06/2003 e 31/07/2003, respectivamente.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga