



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

**Processo n°** 13857.000224/2008-58  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-003.475 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de julho de 2016  
**Matéria** IRRF  
**Recorrente** AZEVEDO E RIVERO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Exercício: 2005

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA E/OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. SUJEITO PASSIVO.

O artigo 674 do RIR/1999 (art. 61 da Lei 8.981, de 1995), utilizado pela fiscalização para embasar este lançamento, entendo, enseja dar praticabilidade ao devido recolhimento do imposto de renda, exatamente em casos como este, em que se faz pagamentos a terceiros e, regularmente intimado, não se presta informação sobre os efetivos beneficiários dos pagamentos ou sua causa.

Obviamente que quando a lei diz que fica sujeito à incidência do imposto todo pagamento a beneficiário não identificado, o sujeito passivo desse imposto só pode ser quem efetuou o pagamento. Claramente é ele quem teria o dever de identificar o beneficiário e a causa do pagamento, não o Fisco.

**DOLO E FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.**

*A multa qualificada, segundo Paulo de Barros Carvalho, “é a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação da penalidade...É aplicada quando a Administração demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco”.*

Não verifico que o sujeito passivo tenha efetuado nenhuma simulação, por exemplo firmando contratos fictícios com terceiros para repassar os valores, constituindo empresas sem fundamento econômico, criando artificios para que os valores não passassem por suas contas correntes, etc. Aliás, mesmo sabendo-se da possibilidade de acesso pelo Fisco aos dados bancários através da CPMF, não se furtou em realizar as movimentações em suas próprias contas. Afigura-se mais um caso de desorganização empresarial, que enfim estará sendo já punido com a exigência tributária acrescida da multa, que de fraude fiscal.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

*Assinado digitalmente*

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente.

*Assinado digitalmente*

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Rosemary Figueiroa Augusto, Martin da Silva Gesto, Cecilia Dutra Pillar, Wilson Antonio de Souza Correa (Suplente Convocado) e Marcio Henrique Sales Parada.

## Relatório

Em desfavor do contribuinte em epígrafe foi lavrado Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte, do ano calendário de 2004, no total de R\$ 1.683.660,61, acrescido de multa proporcional de 150% e mais juros de mora com base na taxa Selic. A ciência foi dada pessoalmente ao contribuinte em 26 de fevereiro de 2008 (fl. 2018).

Em resumo, narra a Autoridade Fiscal responsável pelo feito, em seu Relatório Fiscal de fls. 2086 e seguintes, que:

1 - A empresa foi constituída em 09/06/2003 e passou por sucessivas alterações de seus atos contratuais. A fiscalização teve início a partir da constatação de significativa movimentação financeira em contas correntes mantidas pela interessada, que mostrava-se incompatível com as receitas informadas na declaração anual simplificada (SIMPLES) de ano em questão.

2 - Houve interlocução entre a fiscalização e a empresa, em diversos termos e respostas. As respostas foram sempre insuficientes. A fiscalização constatou a existência de "saídas" de recursos financeiros na ordem de R\$ 5.600.000,00, cujas operações não foram contabilizadas e intimou o sujeito passivo a identificar os efetivos beneficiários e a real causa dos pagamentos.

3 - Pelas respostas e informações ofertadas, verificou o Auditor que a empresa não poderia estar enquadrada no SIMPLES, em razão de vedação para a atividade de

intermediação de negócios envolvendo combustíveis e adotou as medidas cabíveis para a exclusão da sistemática, em processo administrativo que não foi questionado pela recorrente.

4 - Nesse cenário a contribuinte providenciou uma nova escrituração contábil (Diário e Razão), onde foram apuradas inconsistências, principalmente em relação à real causa dos pagamentos que eram objeto da fiscalização. O sujeito passivo foi novamente intimado a apresentar a causa dos pagamentos. Não o fazendo, foi lavrado termo de verificação fiscal.

5 - Apresentou diversas notas fiscais que foram analisadas uma a uma pela fiscalização, que enfim concluiu que os documentos não eram hábeis para comprovar a real causa dos pagamentos ou a operação pois não são coincidentes com as datas e valores dos pagamentos efetuados, tampouco identificam os destinatários dos recursos financeiros. Ou seja, comprovam tão somente a compra de álcool das usinas pela distribuidora de combustíveis.

6 - Lavrado termo de constatação fiscal, enfim a empresa informou que não possuía mais nenhum documento para apresentar. Constatou-se, no ano de 2004, pagamentos no valor de R\$ 3.126.797,63.

7 - A fiscalização intimou vinte e sete Usinas vendedoras de combustível e salvo uma, as outras não reconheceram a participação da fiscalizada na intermediação do negócio de combustíveis. Além disso, todas apresentaram documentos para comprovar que os pagamentos das notas fiscais não foram efetuados por meio de contas bancárias da fiscalizada.

8 - A autuação está lastreada pelo artigo 674 do RIR/1999, que regulamenta o disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995

9 - Descreve o Auditor seu entendimento sobre a conduta dolosa e a ocorrência de fraude, para justificar a aplicação da multa no percentual de 150%.

O contribuinte apresentou impugnação, na folha 2204, onde em resumo diz que foi autuado por "*movimentação financeira incompatível com a receita declarada*"; que iniciou suas atividades em 2003, que consistiam na intermediação de negócios entre usinas e distribuidoras de álcool; houve entrada e circulação de valores em suas contas, mas que não geraram renda ou lucro; que recebia apenas "comissão"; que foram solicitadas informações às usinas que por lapso informaram que receberam da *Facility* Agenciadora, que era um nome de fantasia inicialmente usado pela empresa. Solicitou declarações às "centrais" que representam essas usinas, mas até aquele momento não obtivera resposta. Cada depósito não se refere a uma única nota fiscal, por isso não existe correspondência de valores. Pede exclusão de juros e multa e diz que a multa aplicada é confiscatória.

Ao analisar a questão, a 5ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, assim dispôs, em suma:

a) Não está em discussão se a atividade da impugnante é de intermediação de negócio ou não, mas sim a falta de identificação de alguns beneficiários dos cheques constantes dos seus extratos bancários, bem assim a falta de comprovação de causas ou de operações que deram origem a alguns pagamentos, cujo ônus da prova cabe a contribuinte. Por tudo o que consta dos autos, verifica-se que não ficaram comprovados os reais beneficiários dos pagamentos (transferência de recursos) relacionados, nem mesmo houve identificação clara da causa dos pagamentos, configurando a hipótese prevista no art. 674 e seus §§ do RIR/1999, cuja matriz legal é o artigo 61 e §§ da Lei nº 8.981, de 20/01/1995. O que está tributando não

são os depósitos como renda, mas sim os pagamentos feitos a beneficiários não identificados e sem comprovação clara da causa dos pagamentos.

b) Totalmente improcedentes as argumentações da contribuinte em relação a cobrança de juros de mora e multa de ofício, pois no processo que exige o tributo devem também ser exigidos os acréscimos legais, não configurando com isso qualquer cerceamento do direito de defesa, como alegou.

c) Quanto às alegações de que a multa aplicada têm caráter confiscatório, além de infringir outros princípios constitucionais, cabe ressaltar que a apreciação dessa matéria escapa à competência dessa Turma Julgadora.

d) A vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo, ficou evidenciado e provado nos autos, pois o mecanismo contábil e financeiro utilizado pela empresa de registrar entradas de recursos como contrapartida de pagamentos a beneficiário não identificado e sem causa comprovada consistiu, flagrantemente, em ação dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade fazendária e com isso deixar de pagar ou pagar menos tributo, em clara subsunção ao art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

e) O ônus de esclarecer a causa e o beneficiário dos pagamentos questionados é da contribuinte, de modo que não cabe o deferimento de realização de diligência para produzir provas documentais cuja responsabilidade em produzi-las é do sujeito passivo.

Decidiu-se **manter integralmente** o crédito tributário exigido.

Cientificado dessa decisão em 14/11/2008 (AR na folha 2326), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 16/12/2008, com protocolo na folha 2330. Em sede de recurso, alega que:

1. A exigência fiscal em caso é baseada única e exclusivamente em presunção da Autoridade Fiscal. A recorrente é empresa voltada para a intermediação de comércio de álcool anidro e mantém estreitas relações com Facility Negócios Ltda e Onyx Brasileira de Petróleo Ltda, que com ela travaram relações comerciais

2. Fala dos artigos 43 e 142 do CTN e do artigo 153, III da CF/88 para discorrer sobre o conceito de renda. Cita doutrina. Diz que a Autoridade Fiscal não buscou trazer aos autos qualquer indicio de que os pagamentos foram efetuados a terceiros com o conceito de renda ou rendimentos de qualquer natureza. Não logrou demonstrar que os agentes recebedores das importâncias debitadas das contas correntes da Recorrente foram destinadas à pessoas físicas ou jurídicas que enquadravam-se no conceito de contribuinte do Imposto de Renda.

3 - Conclui que a infração capitulada nos autos não está devidamente demonstrada. A inequívoca comprovação dos destinatários dos recursos sacados da conta corrente da Recorrente era condição primordial para a validade do lançamento tributário. A Autoridade Fiscal desprezou a possibilidade de produzir prova inequívoca da conclusão adotada para o lançamento da obrigação tributária.

4 - O agravamento da multa foi indevido porque a exigência está baseada em **presunção fiscal**. O contribuinte não deixou de promover a escrituração fiscal e não deixou de

recolher os tributos, sendo que a obrigação que lhe é imputada era de terceiros, sendo ela apenas responsável por promover a retenção e o recolhimento. Sequer há indícios de fraude ou de simulação nos autos.

PEDE nulidade da decisão administrativa por ausência de enfrentamento das questões constitucionais debatidas nos autos; ilegalidade da exigência tributária pois não demonstrada a ocorrência do fato gerador da obrigação e redução da multa punitiva por ausência de demonstração da fraude caracterizadora da qualificação.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado, e, atendidas as demais disposições legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro é a existente após a digitalização do processo, transformado em meio magnético (*formato .pdf*)

#### **NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA**

O contribuinte pede a declaração de nulidade da decisão recorrida por falta de "enfrentamento das questões constitucionais debatidas nos autos". Na impugnação, de folhas 2204 e seguintes, o contribuinte primeiro identifica erroneamente a infração que lhe fora claramente imputada, referindo-se a tributação de depósitos bancários, quando o bem descrito na autuação refere-se a falta de comprovação do beneficiário e da causa de pagamentos efetuados por ele, com fulcro no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995. Depois explica genericamente como era sua operação comercial de intermediação. Digo genericamente porque enfim nenhum pagamento dentre os listados pela fiscalização foi efetivamente ali justificado. Diz que pediu cartas às usinas para subsidiar suas alegações, mas tais cartas jamais vieram aos autos.

A Autoridade Julgadora de 1ª instância tratou corretamente dessas questões, dizendo porque a autuação deveria ser mantida, em face da não comprovação dos beneficiários e da causa dos pagamentos, tratou da questão dos juros de mora e da multa de ofício qualificada e motivou o indeferimento de pedido de diligência/perícia, respondendo adequadamente às questões levantadas na impugnação e ofertando ao interessado a ampla possibilidade de defesa.

Incabível o pedido de nulidade, pelo que indefere-se essa preliminar.

#### **COMPROVAÇÃO DOS PAGAMENTOS. APLICAÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL**

A autuação está baseada no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995. Transcreve-se:

*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. **(destaquei)***

Convém citar, então, o princípio da praticabilidade tributária, na lição de Regina Helena Costa:

*“A praticabilidade, também conhecida como praticidade, pragmatismo ou factibilidade, pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico. (...) O princípio da praticabilidade tributária constitui limite objetivo destinado à realização de diversos valores, podendo ser apresentado com a seguinte formulação: as leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivado – qual seja, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, e a devida arrecadação dos tributos. Em conseqüência, os atos estatais de aplicação de tais leis – administrativos e jurisdicionais – ficam jungidos aos ditames da praticabilidade, de modo a não frustrar a finalidade pública estampada na lei. (COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e Justiça Tributária. Malheiros: 2007, p. 388/390)*

Ensina ainda a Autora que a praticabilidade manifesta-se como princípio difuso por meio de diversos instrumentos como as chamadas abstrações, presunções, indícios e cláusulas gerais.

O artigo 674 do RIR/1999, utilizado pela fiscalização para embasar este lançamento, entendo, enseja dar praticabilidade ao devido recolhimento do imposto de renda, exatamente em casos como este, em que se faz um repasse a terceiro e, regularmente intimado, não se presta informação sobre os efetivos beneficiários dos pagamentos ou sua causa.

Quando uma pessoa jurídica faz pagamentos a outra, está obrigada a efetuar a retenção do imposto correspondente, na fonte, e repassá-lo, depois, ao Erário. Mas se sua escrita contábil é inexistente ou inconsistente e não é possível determinar a quem pagou e por que pagou? Aplicam-se os dispositivos da lei e do regulamento, aqui em caso.

Obviamente que quando a lei diz que fica sujeito à incidência do imposto **todo pagamento a beneficiário não identificado**, o sujeito passivo desse imposto só pode ser

quem efetuou o pagamento. Claramente é ele quem tem o dever de identificar o beneficiário e a causa do pagamento, não o Fisco, como alude o recurso.

Porque se o Fisco tivesse que efetuar diligências para identificar a quem o contribuinte pagou, esse dispositivo não seria aplicável. Bastaria o contribuinte calar-se e deixar que o Fisco identificasse os beneficiários dos pagamentos que ele fez. Aí, alega-se que o dispositivo de lei não se aplica porque os beneficiários estão identificados.

As alegações do recorrente, nesse sentido, ferem a lógica da lei. Vejamos do recurso, folha 2348:

*Porém, a Autoridade Fiscal não buscou trazer aos autos qualquer indício de que os pagamentos foram efetuados a terceiros com o conceito de renda ou rendimentos de qualquer natureza. Não logrou demonstrar que os agentes recebedores das importâncias debitadas das contas correntes da Recorrente foram destinadas à pessoas físicas ou jurídicas que enquadravam-se no conceito de contribuinte do Imposto de Renda.*

O fato gerador do imposto, sob o enquadramento legal apontado é a constatação de pagamento a beneficiário não identificado, não que esse beneficiário seja pessoa física ou jurídica que aufera renda. Autuação deu-se exatamente porque não se sabe exata e individualizadamente quem recebeu os pagamentos e por quê.

Enfim, que houve pagamentos, houve, e eles estão perfeitamente identificados e discriminados nos autos. A constatação parte das contas bancárias do contribuinte, de onde se extraíram os dados de cheques e outras transferências a terceiros. O Auditor Fiscal não “presumiu” pagamentos, mas os constatou a partir de registros e extratos.

O contribuinte inicialmente enquadrou-se na sistemática simplificada de tributação para as micro e pequenas empresas (SIMPLES). Excluído dentro de devido procedimento administrativo, por vedação da atividade desenvolvida, e durante o procedimento fiscal, escriturou livros diário e razão, com registros que não identificam os beneficiários dos pagamentos sob exame, como minuciosamente se descreveu no TVF.

Apresentou notas fiscais, de compra e venda de combustíveis, que não o envolvem diretamente. Eram negócios entre usinas produtoras e distribuidora. Ademais, as notas não correspondem em data e valor, com os valores dos pagamentos que fez. A fiscalização justificou sua inabilidade uma a uma.

Ocorre que como fartamente relatado aqui, durante a fase de apuração do crédito tributário o contribuinte foi intimado e reintimado a identificar os beneficiários dos pagamentos. Não o fez.

O recurso é nada objetivo e não trata de nenhum pagamento ou operação especificamente. Fala de princípios constitucionais e conceito de renda, citando longamente a doutrina. Não rebate frontalmente a aplicação do dispositivo legal e vai no sentido de inverter o ônus do prova por ele criado, para que o Fisco demonstre a causa e o beneficiário dos pagamentos que o recorrente fez, o que é incabível, conforme aqui já tratado.

**Concordo integralmente com a DRJ, em sua conclusão de que (fl. 2296):**

*Por tudo o que consta dos autos, verifica-se que não ficaram comprovados os reais beneficiários dos pagamentos (transferência de recursos), relacionados As fls. 970/972, nem mesmo houve identificação clara da causa dos pagamentos, configurando a hipótese prevista no art. 674 e seus §§ do RIR/1999, cuja matriz legal é o artigo 61 e §§ da Lei nº 8.981, de 20/01/1995.*

#### FRAUDE. MULTA QUALIFICADA

A lei 4.502/64, art. 72, conceituou fraude como “*toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*”

Na lição de VENOSA:

*A fraude é vício de muitas faces. Está presente em um sem-número de situações na vida social e no Direito. Sua compreensão mais acessível é a de todo artifício malicioso que uma pessoa emprega com intenção de transgredir o Direito ou prejudicar interesses de terceiros. A má-fé encontra guarida não só na fraude, mas também em outros vícios, como dolo, coação e simulação. (VENOSA. Silvio de Salvo, Direito Civil, 4ª ed. Parte Geral. Atlas: 2004, p. 505/506)*

A multa qualificada, segundo Paulo de Barros Carvalho, “*é a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação da penalidade...É aplicada quando a Administração demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco*” (CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 21 ed. Saraiva : 2009, p 581)

Vejamos o Acórdão 9202-003.128 - CSRF, 2ª turma, que trata especificamente da matéria:

*A fraude se caracteriza por uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe, sempre, a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteia na ocorrência do fato gerador ou retarda o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.*

(...)

*A multa qualificada não é aplicada somente quando existem nos autos documentos com fraudes materiais, como contratos e recibos falsos, notas frias etc., decorre também da análise da conduta ou dos procedimentos adotados pelo contribuinte que emergem do processo. (Acórdão 9202-003.128, CSRF, 2ª Turma, de 27 de março de 2014)*

Enfim, é preciso analisar a conduta e os fatos.

Não verifico que o sujeito passivo tenha efetuado nenhuma simulação, por exemplo firmando contratos com terceiros para repassar os valores, constituindo empresas sem fundamento econômico, criando artifícios para que os valores não passassem por suas contas correntes, etc. Aliás, mesmo sabendo-se da possibilidade de acesso pelo Fisco aos dados bancários através da CPMF, não se furtou de realizar as movimentações em suas próprias contas.

Estava enquadrado no SIMPLES, mas não ocultou ou simulou exercer outra atividade e informou o que realmente fazia quando questionado pelo Auditor Fiscal, que providenciou então seu desenquadramento.

Efetuiu a escrita dos livros diário e razão e os entregou à fiscalização. Os livros não estavam corretamente escriturados e continham inconsistências contábeis, com a indicação de contas que não esclareciam os beneficiários de pagamentos, colocando-os apenas como “terceiros”. Mas foi justamente esse o motivo da autuação, a falta de identificação dos beneficiários de pagamentos.

A escrituração não se fez correta justamente porque o contribuinte não tinha documentos para subsidia-la e assumiu isso em resposta à Autoridade Fiscal.

Afigura-se mais um caso de desorganização empresarial, que enfim estará sendo já punido com a exigência tributária acrescida da multa que de fraude fiscal. Conforme descrito acima, entendo que o fato gerador da obrigação tributária encartada no dispositivo legal apontado ocorreu, mas que a conduta trazida não configura evidente intuito de fraude ou simulação.

## CONCLUSÃO

Em conclusão, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, VOTO por **dar parcial provimento** ao recurso para reduzir a multa punitiva aplicada ao percentual de 75%.

*Assinado digitalmente*

Marcio Henrique Sales Parada