



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

Processo nº 13888.722795/2014-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.436 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de fevereiro de 2017
Matéria Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF
Recorrente LUDIVAL MOVEIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2009

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. OPERAÇÕES NÃO COMPROVADAS.

Estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, os pagamentos efetuados ou os recursos entregues pela pessoa jurídica a terceiros quando não comprovada a operação ou a causa a que se referem.

MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE. QUALIFICAÇÃO.

A multa de ofício qualificada deve ser aplicada quando ocorre prática reiterada, consistente de ato destinado a iludir a Administração Fiscal quanto aos efeitos do fato gerador da obrigação tributária, mormente em situação fraudulenta, planejada e executada mediante ajuste doloso.

SUJEIÇÃO PASSIVA. SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE. INTERESSECOMUM.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Comprovada a utilização de pessoa jurídica de modo fraudulento, por meio de pessoas jurídicas que dela se utilizaram como meio de fugirem da tributação, deve a responsabilidade tributária recair sobre essas pessoas que se beneficiaram do ilícito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA (Presidente), ANA CECILIA LUSTOSA DA CRUZ, DIONE JESABEL WASILEWSKI, JOSE ALFREDO DUARTE FILHO (**Suplente convocado**), MARCELO MILTON DA SILVA RISSO, CARLOS ALBERTO DO AMARAL AZEREDO, DANIEL MELO MENDES BEZERRA e RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº 14-56.889 – **3ª Turma da DRJ/RPO**, que julgou improcedente a sua impugnação.

O lançamento em questão refere-se à exigência do Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF incidente sobre pagamentos efetuados ou recursos entregues pela autuada a terceiros, não contabilizados e sem comprovação da operação ou a sua causa.

As infrações constatadas na ação fiscal e que deram ensejo à lavratura em tela foram minuciosamente descritas no Termo de Verificação Fiscal e podem, conforme excerto do relatório da decisão *a quo*, ser assim sintetizadas:

Conforme consta do Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 4911/4975, considerando-se os precedentes de práticas ocorridas no período de 2005 a 2008, de que trata o Processo Administrativo Fiscal nº 13888.005529/2010-11, e para verificar se havia novas práticas irregulares, foi emitido o Registro de Procedimento Fiscal de nº 0812500.2012.01422-3, cobrindo o ano-calendário de 2009.

Relatou, em suma, o autor da ação fiscal: A contribuinte foi cientificada em 31 de janeiro de 2013 do Termo de Início do Procedimento Fiscal, quando foi solicitado que apresentasse Livros Fiscais, Arquivos de Notas Fiscais, Livros Registro de Inventário e de controle de estoque e dos extratos bancários das contas utilizadas pela Ludival.

De acordo com a DIMOF, a Ludival praticamente não apresentou movimento bancário em seu nome. Como consequência da ação fiscal anterior, já se sabia de antemão que o movimento bancário da Ludival era feito em contas em nome da Ada Prestação de Serviços em Cobrança Ltda - CNPJ 08.681.083/0001-33.

A Ada é uma empresa constituída com a finalidade de movimentar os recursos da Ludival, que era sua única cliente. Funcionava, na prática, como o Departamento Financeiro da Ludival. Além da cobrança, fazia também pagamentos a fornecedores e funcionários da Ludival e, intimada, esclareceu que os recursos que transitaram nas contas-correntes em seu nome pertenciam exclusivamente à Ludival que era sua única cliente.

Por essa razão, e também porque a Ludival apresentava movimentação irrisória em seu nome, os extratos bancários que se esperava receber eram aqueles das contas

bancárias em nome da Ada, que foram os que de fato a Ludival apresentou em papel, esclarecendo que o contrato entre a Ludival e a Ada autorizava que a Ludival os entregasse.

Foi baixada no SPED a escrituração contábil e fiscal da Ludival, onde se podem constatar inúmeros pagamentos contabilizados como tendo sido feitos em 2009 às empresas já constatadas como emissoras de Notas Fiscais inidôneas, e também a escrituração fiscal contendo as notas fiscais de entrada a título de insumos e matéria-prima, supostamente emitidas por essas empresas.

No novo arquivo da escrituração contábil digital apresentado pela Ludival em CD onde ela refez a sua contabilidade, foram excluídas todas as Notas Fiscais de entrada de matéria-prima em que constavam essas empresas como emissoras.

O Fisco elaborou uma tabela por fornecedor, comparando as entradas conforme constam da escrituração em CD em que a Ludival excluiu as notas fiscais de entrada inidôneas. No dizer da própria empresa (em documento de 21/01/2014) foram excluídas as Notas Fiscais "supostamente inidôneas". Foi também confessado em DCTF as repercussões da referida exclusão, o que equivale a uma confissão de que essas notas fiscais são realmente inidôneas. Apesar da confissão, não se constatou recolhimentos, como tem sido o procedimento da autuada em todos os períodos fiscalizados.

Independentemente disso, foram anexados ao PAF todas as provas colhidas que comprovam a inidoneidade das citadas empresas.

Consta, ainda, do TVF, que a empresa buscou com as retificações das DCTF(s) imputar os tributos apurados em consequência do expurgo das NF inidôneas exclusivamente à Ludival, tentando livrar as demais empresas do grupo da solidariedade com esses débitos. A Xapec Agropecuária Ltda, como se verá mais adiante, é a empresa que detém o patrimônio do grupo. A Ludival já tem passivo tributário de R\$ 675.609.331,56, acumula prejuízos fiscais e não tem nenhum patrimônio para honrar os tributos confessados. A intenção da retificação era de que a Xapec se livrasse de uma eventual solidarização desses débitos, o que fatalmente ocorreria caso esses débitos fossem lançados de ofício através de ação fiscal com a caracterização do Grupo Econômico. Portanto esses créditos tributários confessados em nome da Ludival foram considerados "podres", e que essa confissão em nome da Ludival foi mais uma ação do Grupo para se eximir do pagamento dos tributos. Os tributos foram confessados, mas nunca seriam pagos. Não enquanto forem imputados exclusivamente à Ludival como se buscou com a retificação e a confissão desses débitos exclusivamente em nome dela.

Verificou-se que as Notas Fiscais inidôneas foram excluídas na nova versão da contabilidade. Entretanto, os pagamentos que a elas correspondiam, feitos através de cheques e caixa, foram mantidos.

No Processo Administrativo Fiscal consta uma listagem com mais de 4.500 lançamentos feitos em 2009 na conta 2.1.L01.01-X - FORNECEDORES – PAIS das contrapartidas pelos pagamentos via caixa e via cheques destinados às empresas cujas notas fiscais são inidôneas. Como observado, esses lançamentos estão presentes nas duas versões da contabilidade.

Embora a empresa quisesse posteriormente renegar essas notas fiscais inidôneas, os pagamentos que lhes correspondiam na contabilidade foram de fato feitos, os

cheques foram de fato compensados ou sacados, embora, obviamente, não em benefício das empresas que constavam como destinatárias dos recursos no histórico dos lançamentos contábeis (relativas às notas inidôneas).

Uma vez que os recursos saíram da empresa, foram de fato pagos, e a empresa **ao expurgar as Notas Fiscais assumiu como inexistentes as compras que seriam as causas desses pagamentos**, a empresa foi intimada em 02/12/2013 e depois em 27/01/2014 a **esclarecer a causa dos pagamentos ou então provar que esses recursos retornaram à Ludival**, sob pena de serem considerados pagamento sem causa conforme § 1º do art. 61 da Lei nº 8.981/95.

(...)

Assim, essa segunda versão da contabilidade apresentada não retrata a realidade dos fatos ocorridos. Nela não constam que os pagamentos foram feitos a terceiros sem causa ideologicamente lícita. Tratou-se de expurgar as notas fiscais inidôneas, e em seguida imputar os reais pagamentos como senão supostos adiantamentos a fornecedores e saldo em poder de terceiros. Os pagamentos, que simulavam quitações de matérias-primas, acobertados pelas notas fiscais inidôneas serviram para desviar recursos para outras empresas do grupo Ludival, para as pessoas físicas de seus sócios, fornecedores das outras empresas do grupo e outras destinações, sendo que algumas delas nem de longe tem a ver com as atividades da empresa, como por exemplo a compra de gado, pagamentos de condomínios dos sócios, compra de terras para a Zitral, compra de material de construção para a Luizzi, projeto de residência do sócio, etc. Essas destinações estão detalhadas e comprovadas com documentos colhidos durante as ações fiscais.

Cientificados do acórdão da DRJ em 14/04/2015, a contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram Recursos Voluntários em 12/05/2015, alegando, em síntese, que:

A cobrança baseada no artigo 61 da Lei 8.981/95, base legal do artigo 674, do RIR/99, não pode ser cumulada com a multa de 150%, uma vez que o próprio artigo 61 da Lei 8.981/95 já é uma penalidade. A aplicação conjunta do artigo mencionado com a multa de 150% caracteriza *bis in idem*.

O artigo 61 da Lei 8.981/95 não considera o acréscimo patrimonial, nem a capacidade contributiva do contribuinte.

O crédito discutido foi atingido pela decadência, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN.

Não cabe solidariedade no caso em tela, uma vez que inexistente lei ordinária que trate do assunto, sendo os artigos CTN destinados ao legislador na produção das leis ordinárias.

A expressão “interesse comum” constante no artigo 124, I do CTN é dúbia e subjetiva. A interpretação do fisco da expressão “interesse comum” está equivocada.

Não cabe ao fisco estender a interpretação da solidariedade prevista no CTN. Juntou julgados que anulam atos que disciplinam matérias tributárias fora dos limites estabelecidos pelo CTN.

É o relatório.

Voto

Daniel Melo Mendes Bezerra, Conselheiro Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo. Ademais, preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Decadência

A recorrente alega a decadência, nos termos do artigo 150, §4º do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (destaquei).

Conforme será visto na análise do mérito, houve fraude por parte da recorrente, o que nos leva para aplicação do artigo 173, I do CTN, que menciona:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Nesse sentido, a súmula CARF nº 72:

Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Diante de tal regra, o prazo decadencial começou no dia 01/01/2010 e findou em 31/12/2014, tendo sido a autuada cientificada em 07/10/2014, portanto, não há que se falar em decadência no presente caso.

Aplicação do artigo 61 da Lei 8.891/95

A recorrente alega que o citado art. 61 da Lei 8.891/95 constitui uma pena, porém tal argumento não deve prosperar, conforme será visto a seguir.

Preceitua o artigo 61 da Lei 8.981:

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.

Note-se que os fatos previstos na lei não se tratam de ilícitos, portanto, não são geradores de pena. O que temos é uma alíquota diferida devido ao anonimato do contribuinte e a dificuldade do fisco em encontrá-lo. O mesmo ocorre com o § 1º do citado artigo, onde mesmo identificado o contribuinte, há dificuldade quanto a descoberta da causa do pagamento e, conseqüentemente, dificuldade quanto à tributação.

Como se observa, o caso em tela amolda-se perfeitamente ao artigo supramencionado. Em um primeiro momento os fatos enquadravam-se no *caput*, uma vez que as notas fiscais que justificavam os pagamentos eram inidôneas, logo, não se sabia o verdadeiro destino dos pagamentos. Num segundo momento os fatos amoldaram-se ao § 1º, tendo em vista que identificado o paradeiro de alguns valores, não se sabe a que título foram pagos.

Pode se concluir dos fatos que, os pagamentos contestados foram destinados à empresas do Grupo Ludival (Xapex, Dival e Zitral), porém, sem comprovação da causa de tais pagamentos.

Desse modo, mostra-se plenamente cabível a aplicação do artigo 61 da Lei 8.981/95 no presente caso, vez que foi suficientemente demonstrada a sua infringência.

Multa de ofício - aplicabilidade em dobro

Os artigos 71, 72 e 73, da Lei 4.502/64, preceituam:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é 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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Como relatado, foram utilizadas notas inidôneas tendo como o objetivo subsidiário: acobertar os pagamentos feitos para os sócios e a terceiros e como objetivo principal: o não recolhimento dos tributos devidos da operação de pagamento.

Os fatos relatados enquadram-se perfeitamente nas tipificações legais acima transcritas.

A juntada de notas fiscais inidôneas caracteriza a sonegação, uma vez que as mesmas serviram para acobertar o ocorrência do fato gerador previsto no artigo 61 da Lei 8.981/95.

Assim como a sonegação, a juntada de notas fiscais inidôneas caracterizam a fraude, tendo em vista que além de esconder a ocorrência do fato gerador ela também modifica as características reais do fato com o objetivo de burlar o fisco.

O conluio está evidente, tendo em vista que as notas fiscais inidôneas foram usadas para acobertar a transferência de valores entre integrantes do mesmo grupo econômico.

Caracterizados o dolo, a fraude e conluio, não resta outra alternativa diversa da aplicação da penalidade prevista na Lei 9.430/96, mais precisamente o seu artigo 44, I e §1º:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Desse modo, deve ser mantida qualificação da multa de ofício.

Da Solidariedade

Sobre a responsabilidade dos diretores, preceitua o artigo 135, III do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Restou cristalina a infringência à lei por parte da recorrente, enquadrando-se perfeitamente na hipótese legal supramencionada. Configurada a infração, cabível a aplicação do artigo 135, III do CTN. O entendimento deste Conselho segue no mesmo sentido, conforme acórdão de número 1201-001.279, sob a relatoria de Marcelo Cuba Netto, a seguir:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Não há que se cogitar de nulidade quando o auto de infração preenche os requisitos legais, o processo administrativo proporciona plenas condições à interessada de contestar o lançamento e inexistência qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 142 do CTN ou nos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235, de 1972. COFINS. DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. Na falta de antecipação do pagamento do tributo, o prazo decadencial é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN). **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE. ART. 135, III DO CTN. Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Recurso Voluntário Negado Crédito Tributário Mantido (destaquei).***

Ainda sobre a solidariedade, a recorrente alegou que o CTN em si não é aplicável, sendo necessária lei ordinária que venha regulamentar os seus dispositivos. Tal tese não encontra qualquer respaldo jurídico que possa convalidá-la, uma vez que o CTN é plenamente aplicável e não apenas uma norma diretora como quer fazer crer a contribuinte.

Alegou também que o artigo 124, I do CTN não poderia ser aplicado, uma vez que não restou caracterizado o conceito de “interesse comum” e que este conceito é bastante subjetivo e dúbio.

Preceitua o citado artigo:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Segue julgamento do CARF que externa o entendimento deste Conselho sobre o assunto:

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF
Exercício: 2010, 2011*

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

O sujeito passivo da obrigação tributária no caso de pagamento sem causa e/ou a beneficiário não identificado (art. 61 da Lei 8.981, de 1995) é o contribuinte que efetua o pagamento. As notas fiscais apresentadas não discriminam a quantificação das prestações de serviços nem a natureza destas prestações. A causa dos pagamentos não foi comprovada.

DOLO E FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

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.

Deve ser mantida a qualificação da multa, pela demonstração da intenção de ocultar lucros e resultados, usando como expediente a contratação de terceiros e seus supostos serviços de propaganda, incluindo informações em notas fiscais e livros contábeis, com essa finalidade, existindo nos autos documentos, especialmente cheques nominais.
SOLIDARIEDADE E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DISTINÇÃO.

A solidariedade tributária de que tratam as situações previstas

no artigo 124, I, do CTN, pressupõe a existência de dois sujeitos passivos praticando conduta lícita, descrita na regra matriz de incidência tributária. Do fato gerador, nestas situações, decorre a possibilidade do sujeito ativo exigir o pagamento de tributos de qualquer um dos sujeitos que integrou a relação jurídico-tributária. Por sua vez, a responsabilidade tributária decorrente das situações previstas no artigo 135 do CTN, está ligada à prática de atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, por quem não integra a relação jurídico-tributária, mas é chamado a responder pelo crédito tributário em virtude do ilícito praticado. (destaquei). Acórdão 9202-003.128, CSRF, 2ª Turma, de 27 de março de 2014)

Como visto no julgado acima, a aplicação do artigo 124, I do CTN pressupõe a existência de dois sujeitos praticando a conduta que enseja a constituição do crédito tributário.

Resta clara a validade da solidariedade no caso em questão. A Ludival Imóveis utilizou notas inidôneas para camuflar pagamentos feitos a terceiros e as empresas (Xapec, Dival e Zitral) do grupo econômico a qual faz parte, com o objetivo de burlar o fisco. Tais fatos repercutem em todo o grupo econômico, inclusive nas empresas trazidas a esse processo fiscal por solidariedade.

Não resta dúvida sobre o interesse comum das empresas solidárias na situação que constitui os fatos geradores em discussão, não restando outra solução para o desfecho da lide tributária, senão o reconhecimento da solidariedade entre as empresas.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator