



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720095/2018-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.256 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de março de 2020
Recorrente MARCOS ANTONIO MOLINA DOS SANTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2013

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONTRATO DE MÚTUO.

As operações de mútuo, para serem opostas ao Fisco, requerem o registro do instrumento de manifestação de vontades. Operações de mútuo entre partes relacionadas, especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios, requerem formalidades mínimas. A ausência de cláusula de devolução do valor mutuado e a falta de comprovação do pagamento do empréstimo descaracterizam a operação de mútuo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SIMULAÇÃO. CONTRATOS DE MÚTUO.

Ausentes os requisitos para a validade dos contratos de mútuo e evidenciada a fraude e a simulação por parte do Contribuinte e de sua empresa, os valores podem ser considerados como rendimentos definitivos e estão sujeitos à tributação, sob pena de omissão de rendimentos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. CABIMENTO.

Caracterizado o dolo da omissão de informação sobre rendimentos, com o fim de se eximir de pagar tributos, é cabível a aplicação da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 189 a 201) relativo a Imposto de Renda Pessoa Física correspondente ao ano-calendário 2013, para a exigência de crédito tributário no valor de R\$ 150.129.354,23, constituído em razão de ter sido apurada omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído excedente ao escriturado.

Por bem registrar o andamento do processo até a fase recursal, adoto o relatório da Decisão recorrida (fls. 325 a 328):

Trata o processo de impugnação contra o crédito tributário constituído por Auto de Infração (fls 167-180) lavrado contra a pessoa física em epígrafe, relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, ano-calendário 2013, que apurou crédito tributário da ordem de R\$ 150.129.354,23.

O procedimento fiscal iniciou-se na empresa MARFRIG GLOBAL FOODS S/A, CNPJ nº 03.853.896/0001-40, empresa da qual é sócio o contribuinte, que teria vendido duas empresas de seu grupo (Seara e Zenda) para a companhia JBS S/A. Com intuito de verificar divergências na apuração do ganho de capital inerente a esta operação, a empresa JBS S/A foi instada via intimações a apresentar documentos diversos no período de 23/04/2018 a 04/12/2018 (fls 52,68, 69, 70, 72, 73, 75), a saber: notas explicativas (fls 18-27), contratos de compra e venda (fls 28-51), custo de aquisição, demonstrativos e documentos contábeis e laudos de avaliação (fls 54-57, 87 e 94-100), comprovantes de pagamento (fls 03-06, 83-86, 88-93, 101-106), atas de assembleia geral, dentre outros.

Durante o curso desta fiscalização, detectou-se que parte do pagamento a que fazia jus a vendedora MARFRIG GLOBAL FOODS S/A, foi percebido pelo sócio pessoa física (R\$ 190.000.000,00), ora contribuinte, impondo-se a busca pela autorização da vendedora e motivação para tanto junto à compradora JBS S/A (fls 76-77). Ato contínuo foi lavrado Termo de Início de Ação Fiscal em 29/10/2018 (fls 02, 58-60, 107-116) com intuito de esclarecer com o contribuinte como se deu a informação da renda em Declaração Anual de Ajuste, bem como dele conseguir a autorização emitida pela empresa MARFRIG GLOBAL FOODS S/A.

Após dilação de prazo, informa o fiscalizado deter o controle do capital social da empresa MMS PARTICIPAÇÕES S/A e que o valor percebido refere-se a empréstimo entre sócio e empresa controlada (fls 117-119), devidamente informado em sua DIRPF 2014, nos quadros Bens e Direitos (concessão de empréstimo da ordem de R\$ 103.821.617,41) e Dívidas e Ônus Reais (saldo de crédito a pagar de R\$ 4.713.787,30).

Diante destes esclarecimentos, foi direcionada ao contribuinte intimação datada de 22/11/2018 com escopo de obter os contratos de mútuo referidos anteriormente, além da autorização da empresa MARFRIG para que os valores a que fazia jus fossem direcionados ao sócio (fls 129-130), do que decorreu o acostamento dos documentos às fls 120-128, além de ser esclarecido que o valor percebido não se referia à transação MARFRIG-JBS, mas de contrato de opção de compra de ativos da BIOCAMP IND. E COM, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE BIODIESEL LTDA.

Dos esclarecimentos prestados até então, foi direcionada uma derradeira intimação onde constou nota da Fiscalização que o mútuo a que se referia o contribuinte fora firmado com a empresa MMS PARTICIPAÇÕES S/A, e não com a MARFRIG, empresa comprada pela JBS S/A. Ademais, foram requisitados cópias de contratos e atas

envolvendo a transação entre BIOCAMP-JBS (fls 131-163), solicitação igualmente dirigida à parte compradora JBS S/A (fls 164-165).

Diante dos esclarecimentos prestados e documentos colhidos, a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração presente, consubstanciado pelo Termo de Verificação Fiscal às fls 181-201, com apuração de OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA A TÍTULO DE LUCRO DISTRIBUÍDO EXCEDENTE AO ESCRITURADO, no total de R\$ 190.000.000,00. Ao imposto suplementar apurado foi acrescido multa no patamar de cento e cinquenta por cento.

Cientificado da exigência pela via postal em 17/12/2018, segundo informa Aviso de Recebimento (AR) de fls. 203 e 205, a parte apresentou impugnação datada de 16/01/2018 (fls. 219-234 e 301-316), na qual defende a revisão integral do lançamento mediante a seguinte argumentação sintetizada:

- Não refuta a percepção do provento da ordem de R\$ 190 milhões, mas sim sua origem, asseverando que nada tem a ver com a compra das empresas Zenda e Seara pela JBS S/A como informou esta última, outrossim, relaciona-se à operação com a empresa BIOCAMP IND. E COM, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE BIODIESEL LTDA.
- Esclarece que os depósitos ocorridos em conta bancária de sua titularidade nos dias 10/06, 17/06 e 17/10 do ano de 2013 referem-se a empréstimos realizados entre si e a empresa MMS PARTICIPAÇÕES S/A, da qual detém 50% do capital social, devidamente representado por contratos de mútuo firmados em 31/12/2012 e 31/12/2013, ambos em anexo.
- Segundo afirma, a reiteração da operação de mútuo visou refletir “*os respectivos saldos existentes entre as partes nestes anos calendários*”. Como reproduzido abaixo detalha uma sequência de empréstimos onde as partes figuram ora como mutuante, ora como mutuário, reafirmando o registro das operações em declaração anual de ajuste:

Extrai-se do contrato de mútuo, datado de **31 de dezembro de 2012**, que o Impugnante concedeu a título de mútuo à MMS Participações a importância de **R\$ 103.821.617,41** (cento e três milhões oitocentos e vinte e um mil seiscentos e dezessete reais e quarenta e um centavos).

Posteriormente, foi firmado outro contrato de mútuo, em **31 de dezembro de 2013**, dessa vez a MMS PARTICIPAÇÕES como “Mutuante” e o Sr. MARCOS MOLINA como “Mutuário”, no qual a MMS PARTICIPAÇÕES concedeu a título de mútuo ao Impugnante a importância de R\$ 4.713.787,30 (quatro milhões setecentos e treze mil setecentos e oitenta e sete reais e trinta centavos).

Os valores indicados nos referidos contratos firmados em 2012 e 2013 constam da DIRPF, bem como são devidamente refletidos nos razões contábeis (anexos à presente), quais sejam:

i) razão contábil da empresa MMS que comprova o saldo devedor em favor da impugnante existente em 31/12/2012 no valor de R\$ 103.821.617,41 (conta nº 2.2.01.03.15) - (**Doc. 03**);

ii) razão contábil da empresa MMS que comprova o saldo a receber do impugnante existente em 31/12/2013 no valor de R\$ 4.173.787,30 (conta nº 1.1.02.21.01) - (**Doc. 04**).

- Reafirma a inexistência de qualquer relação do recebimento do recurso com a empresa MARFRIG GLOBAL FOODS S/A, detentora das participações nas empresas Zenda e Seara transacionadas pela JBS S/A.
- Diz haver autorização formal da empresa MMS PARTICIPAÇÕES S/A para quitação dos empréstimos assumidos com sócio, ora recorrente, mediante envio de carta para a

empresa JBS S/A, datada de 08/06/2013, além de permissão contida na cláusula 2.2 do instrumento particular de Opção de Compra e Venda de Ativos firmado pela JBS S/A e BIOCAMP IND. E COM, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE BIODIESEL LTDA., operação da ordem de R\$ 125 milhões de reais.

- Diz que também em 08/06/2013, a MMS PARTICIPAÇÕES S/A enviou uma segunda correspondência à empresa JBS S/A requerendo que o pagamento de outro contrato de compra e venda relacionado à empresa BIOCAMP IND. E COM, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE BIODIESEL LTDA. fosse vertido à conta bancária do contribuinte, conforme autorização da cláusula 2.2 do Instrumento Particular de Quotas e outras Avenças.
- Repisa que toda operação da qual derivou os depósitos em conta considerados omitidos lastreia-se em contratos firmados pelas pessoas jurídicas MMS PARTICIPAÇÕES S/A e JBS S/A, como também em instruções de pagamento autorizadas pela primeira empresa, documentação esta apresentada por ocasião do procedimento fiscal.
- Reclama que o Autuante tomou como verdade as declarações firmadas pela JBS S/A sem ao menos intimar a sociedade MMS PARTICIPAÇÕES S/A a prestar os esclarecimentos devidos ou explicar o porquê as declarações destas tem maior valor probante. Afirma estar providenciando diligência junto a JBS S/A a fim de obter declaração acerca dos valores depositados a ser juntada brevemente.
- Defende que o caminho tomado pela fiscalização afronta os princípios constitucionais do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, além da verdade material.
- Restando provado, em seu entender, que a renda auferida refere-se a pagamento de empréstimo, não caberia a tributação pretendida pelo Fisco, impondo-se o cancelamento integral da exigência.
- Com respeito à multa qualificada, clama a sua redução ao patamar de 75% sob alegação que a Fiscalização a aplicou de forma genérica, vez que a fundamentação não guarda relação com a autuação presente.

Explica-se. A Fiscalização iniciou sua fundamentação aduzindo que "em face do lançamento de ofício de IRPJ e da CSLL decorrente da omissão de valores indevidamente reduzidos do lucro real, exaustivamente acima caracterizada, cumpre o exame da multa de ofício aplicável ao caso em questão" (fl.183).

Ainda sobre o acessório, afirma que a Fiscalização não realizou o cotejo entre os atos praticados pelo impugnante com as hipóteses previstas pela legislação para qualificação da multa, de forma a demonstrar o dolo do sujeito passivo. Menciona jurisprudência do CARF vedando a qualificação de multa de ofício com fulcro em presunções e diz ter havido "manifesto vício lógico de petição de princípio", ou seja, aquele que se lastreia em premissa que careceria de demonstração futura. Dispõe acerca da existência de fatos geradores distintos a amparar o tributo e a punição.

Através do Acórdão n.º 12-108.115 (fls. 323 a 339), a 7ª Turma da DRJ/RJO julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2014

MÚTUO. PARTES RELACIONADAS. FORMALIDADES E SUBSTÂNCIA.

As operações de mútuo entre partes relacionadas, para serem opostas ao fisco, requerem cumprimento de formalidades mínimas a exemplo do registro, além de comprovação robusta da realização do negócio jurídico tal como declaram as partes.

REMUNERAÇÃO. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS NÃO COMPROVADA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Ficam sujeitos à incidência do imposto de renda pessoa física os rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista por pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a título de lucros ou dividendos distribuídos, não registrados nem apurados na contabilidade da respectiva pessoa jurídica.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. MOMENTO ADEQUADO.

Via de regra, as provas cabíveis para amparar a argumentação fática e de direito interposta pelo contribuinte devem acompanhar a impugnação.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Vez que amparada em motivação jurídica e fática deve prevalecer a majoração da penalidade pecuniária no patamar sugerido pelo Autuante.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado da decisão em 05/07/2019 (fl. 343) e apresentou Recurso Voluntário em 31/07/2019 (fls. 346 a 373) alegando: a) o pagamento de R\$ 190 milhões mencionado pela JBS não se referiu à venda das participações relativas aos negócios das empresas Zenda e Seara, mas sim da venda de participação societária e ativos da BIOCAMP, pertencente à MMS Participações; b) os valores recebidos em sua conta corrente se referem a transações de empréstimos realizadas entre o recorrente e a MMS Participações; c) os valores indicados nos contratos de mútuos foram informados na sua DIRPF 2013 e; d) deve ser afastada a multa qualificada.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 439 a 454.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais**1. Do contrato de mútuo realizado entre a MMS Participações e o recorrente**

É certo que a lei não exige formalidade especial para o contrato de mútuo. Porém, tratando-se de matéria de prova, o ônus de demonstrar de maneira convincente a existência do mútuo pertence a quem alega tal fato, no caso o recorrente.

Nos termos do art. 373 do CPC, o ônus da prova incumbe àquele que alega:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Sobre os contratos de mútuo, assim dispõe o Código Civil:

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

(...)

Art. 590. O mutuante pode exigir garantia da restituição, se antes do vencimento o mutuário sofrer notória mudança em sua situação econômica.

Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual.

Por meio do contrato escrito do mútuo é possível verificar: o prazo, os valores envolvidos, as datas que serão disponibilizados os valores emprestados ao mutuário, a comprovação da quitação do empréstimo e os juros envolvidos no contrato.

Assim, conforme jurisprudência estabelecida no âmbito do CARF¹, para comprovar o contrato de mútuo, é imprescindível que alguns requisitos sejam cumpridos:

- (i) Comprovante do efetivo ingresso do numerário no patrimônio do contribuinte;
- (ii) A informação da dívida deve constar na declaração de rendimentos;
- (iii) Demonstração de que o mutuário possui recursos suficientes para respaldar o empréstimo;
- (iv) A devolução dos valores envolvidos;
- (v) Registro público para que o contrato seja oposto a terceiros (mormente quando este terceiro é a Fazenda Pública e a finalidade é a comprovação de operação sobre a qual não incide tributo).

O último requisito – o registro público do contrato – é extraído da redação do art. 221 do Código Civil, que assim dispõe:

¹ ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DINHEIRO EM ESPÉCIE.

(...)

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. COMPROVAÇÃO DE ORIGEM EMPRÉSTIMOS.

A comprovação de empréstimo exige provas específicas, não bastando a apenas a juntada de contratos particulares. Para essa comprovação é imprescindível que: (1) seja apresentado o contrato de mútuo assinado pelas partes; (2) o empréstimo tenha sido informado tempestivamente na declaração de ajuste; (3) o mutuante tenha disponibilidade financeira; e (4) esteja evidenciada a transferência do numerário entre credor e devedor (na tomada do empréstimo), com indicação de valor e data coincidentes como previsto no contrato firmado e o pagamento do mutuário para mutuante no vencimento do contrato.

(Acórdão n.º 2401-007.231, Relator Conselheiro Cleberson Alex Friess, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, Data da Sessão 3/12/2019) (grifei).

CONTRATO DE MUTUO. CONDIÇÕES DE VALIDADE.

Para que seja comprovada a relação obrigacional estabelecida em um contrato de mútuo é necessário que esse contrato esteja amparado em determinadas condições que atestem a sua efetividade, dentre elas a existência de contrato escrito com definição do valor mutuado e da data da sua disponibilidade, previsão de cobrança de juros e de prazo de vencimento do mútuo e prova do pagamento dos juros e da quitação do valor do empréstimo, pelo mutuário, ao final do contrato. Contratos meramente verbais desprovidos de elementos probatórios não possuem validade frente à administração tributária.

(...)

(Acórdão n.º 2202-004.891, Relator Conselheiro Cleberson Alex Friess, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, Data da Sessão 3/12/2019) (grifei).

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

Todavia, de fato a jurisprudência desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais flexibiliza a necessidade de registro público do contrato de mútuo quando por outros meios é possível verificar a verossimilhança das informações.

Não basta, para comprovar a origem dos valores depositados, declinar a pessoa do depositante e/ou apresentar justificativas desacompanhadas de documentação comprobatória dos fatos, eis que a comprovação a que se refere a lei deve ser entendida como a explicitação do negócio jurídico ou do fato que motivou o depósito, além, obviamente, da pessoa do depositante.

Por comprovação de origem, aqui, há de se entender a apresentação de documentação hábil e idônea que possa identificar não só a fonte (procedência) do crédito, mas também a natureza do recebimento, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a poder ser identificada a natureza da transação, se tributável ou não.

Logo, ainda que não seja exigido um contrato formal de mútuo, o **registro público** é requisito essencial para que o contrato seja oposto ao Fisco, sobretudo quando as partes contratantes estão relacionadas, como no caso.

Nesse sentido é a jurisprudência do CARF:

NULIDADE. INEXISTÊNCIA. As hipóteses de nulidade do procedimento são as descritas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972. Não há cerceamento de defesa se o contribuinte exerceu, na fase litigiosa, a prerrogativa de se contrapor aos argumentos e provas contidos na acusação fiscal.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. CONTRATOS DE MÚTUO. FORMALIDADES CONTRATUAIS. REGISTRO DO CONTRATO.

As operações de mútuo, para serem opostas ao Fisco, requerem o registro do instrumento de manifestação de vontades. Operações de mútuo entre partes relacionadas, especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios, requerem formalidades mínimas. A ausência de cláusula de devolução do valor mutuado e a falta de comprovação do pagamento do empréstimo descaracterizam a operação de mútuo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. A Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com os créditos bancários, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE DOCUMENTAL. DEPÓSITOS EM DINHEIRO ANTECEDIDOS DE DESCONTO DE CHEQUES. OCULTAÇÃO DOS FATOS GERADORES. OBSTÁCULO AO FISCO.

(...)

(Acórdão nº 2301-006.006, Relator Conselheiro João Maurício Vital, Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção, Data da Sessão 11/04/2019, Publicação 24/05/2019) (grifei).

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, em 31 de março de 2012, 47,39% do capital social da MARFRIG era detido pelo controlador, MMS Participações S.A. e seus sócios.

Por sua vez, a MMS Participações S.A. é controlada por **Marcos Antônio Molina dos Santos** e **Márcia Aparecida Pascoal Marçal dos Santos**, cada qual com 50% de participação.

O recorrente alega que o pagamento de R\$ 190 milhões mencionado pela empresa JBS não se referiu à venda das participações relativas aos negócios das empresas Zenda e Seara, mas sim da venda de participação societária e ativos da BIOCAMP Indústria, Comércio, Importação e Exportação de Biodiesel LTDA., pertencente à MMS Participações.

O recorrente anexou documento de “Instrução para Pagamento de Preço”, onde indica sua conta corrente (Banco Bradesco, Agência 01769, Conta n.º 5454-2), para o pagamento do preço referente ao Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças da BIOCAMP (fl. 125).

Aduz, em seguida, que os três depósitos recebidos em sua conta corrente (Banco Bradesco, Agência 01769, Conta n.º 5454-2), conforme documentos de fls. 84 a 86 e abaixo listados, referem-se a mútuo realizado entre o recorrente e a MMS Participações S/A.

<u>Data</u>	<u>Valor (R\$)</u>
17/10/2013	20.000.000,00
10/06/2013	120.000.000,00
17/06/2013	<u>50.000.000,00</u>
	190.000.000,00

No primeiro contrato de mútuo (fls. 127 e 128), a MMS Participações, na condição de mutuante, concede ao recorrente (mutuário) a quantia de R\$ 4.713.787,30. Firmou-se como data base o dia 31/12/2013, sem incidência de juros, e o resgate do mútuo até 31/12/2014.

Já no segundo contrato (fls. 129 e 130), o recorrente é o mutuante e concede o valor de R\$ 103.821.617,41 à MMS Participações, na condição de mutuário, tendo como data base o dia 31/12/2012, sem a incidência de juros, com o resgate do mútuo até 31/12/2013.

Operações de mútuo entre partes relacionadas, especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios, requerem formalidades mínimas.

Do contrário, havendo interesse comum em ocultar os fatos geradores da obrigação tributária, poder-se-ia facilmente simular negócios jurídicos para ludibriar a ação estatal.

A ausência de registro público e de comprovação do pagamento do empréstimo descaracterizam a operação de mútuo.

Portanto, os valores recebidos, a título de empréstimo, pelo contribuinte junto à empresa da qual é sócio quando ausentes as provas de que houve a efetiva devolução de numerário à empresa mutuante, correspondem a rendimentos tributáveis em razão da existência de benefício em favor do mutuário.

2. Do contrato de compra e venda celebrado entre a JBS S/A e a MARFRIG Alimentos S/A

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 167 a 187), o recorrente é um dos sócios da empresa **MARFRIG**, que vendeu a SEARA e a ZENDA para a **JBS**, e que teve parte de seu preço pago diretamente ao sócio Marcos Antônio Molina dos Santos em sua conta corrente.

Através do Contrato de Compra e Venda de Participações Societárias e Outras Avenças, celebrado entre JBS S.A. e MARFRIG Alimentos S.A. em 7/6/2013 (fls. 28 a 51), por meio do qual a MARFRIG alienou participações societárias em sociedades de seu grupo que, por sua vez, operam a unidade de negócios denominada Seara Brasil, bem como todos os direitos relacionados às suas atividades.

O contrato faz referência também à aquisição, pela JBS, de 100% do capital da Columbus Netherlands B.V. ("Zenda"), sociedade que desenvolve negócio de couro no Uruguai. A Zenda e suas controladas não possuem faturamento no território nacional.

O preço e a forma de pagamento foram acordadas da seguinte forma:

2.1 *Implementação das Operações objeto do presente Contrato é estabelecer os termos e condições das Operações, as quais serão implementadas da seguinte forma:*

(i) *submissão, quando aplicável, das Operações objeto deste Contrato a aprovação das Autoridades Antitruste, nos termos da Cláusula 8.1; e*

(ii) *compra e venda das Participações Seara, nos termos da Cláusula 2.2, e compra e venda das Participações Zenda, nos termos da Cláusula 2.3, pelo valor total de R\$ 5.850.000.000,00 (cinco bilhões oitocentos e cinquenta milhões de reais).*

2.2 *Compra e Venda das Participações Seara Sujeito aos termos e condições previstos neste Contrato, a Marfrig obriga-se, de forma irrevogável e irretroatável, a vender e transferir e fazer com que sejam vendidas e transferidas à JBS, que se obriga, em caráter irrevogável e irretroatável, a adquirir, a totalidade das Participações Seara no Fechamento, livres e desembaraçadas de todos e quaisquer ônus.*

2.2.1 *Participações Seara. As Participações Seara serão transferidas com todo e qualquer direito político ou patrimonial a elas inerentes, inexistindo diluições que possam ser devidas em decorrência de direitos de preferência na subscrição ou direitos de subscrição de qualquer natureza (fully diluted basis). A transferência das Participações Seara significará a transferência de todos os ativos e passivos das Subsidiárias Seara Transferidas.*

2.2.2 *Preço. O preço total de aquisição das Participações Seara certo e acordado entre as Partes é de R\$ 5.400.000.000,00 (cinco bilhões quatrocentos milhões de reais) ("Preço Seara"), que inclui o valor devido à BRF - Brasil Foods S.A. por conta do Contrato de Permuta de Ativos e Outras Avenças celebrado em 20 de março de 2012, em decorrência das Operações objeto deste Contrato. Caso entre a presente data e a data do Fechamento transcorra mais de 30 (trinta) dias, a parte do Preço Seara que for paga mediante assunção de dívidas contratadas em R\$ será atualizada pelo Certificado de Depósito Interbancário - CDI, desde o 31º dia contado da presente data até a data do efetivo pagamento, pro rata die.*

2.2.3 *Forma de Pagamento. O Preço Seara será pago pela JBS a Marfrig mediante a assunção, pela JBS, das dívidas da Marfrig e/ou suas Afiliadas descritas no Anexo 2.2.3, nas mesmas condições originalmente contratadas pela Marfrig e/ou suas Afiliadas, nos termos do artigo 299 e ss, do Código Civil Brasileiro, observad o seguinte:*

(i) *no Fechamento, a JBS assumirá as dívidas descritas no Anexo 2.2.3;*

(ii) *para efeito do disposto nesta Cláusula 2.2.3, os saldos das dívidas contratadas em Dólares dos Estados Unidos da América são ou deverão ser considerados em R\$, pela seguinte taxa de câmbio: US\$1 = R\$2.1247.*

(iii) *as Partes, em conjunto, deverão buscar o consentimento dos credores das dívidas descritas no Anexo 2.2.3, para efetivar a assunção de dívidas pela JBS. Na hipótese de o credor de alguma dívida listada no Anexo 2.2.3 não consentir com a assunção de dívida aqui avençada, a Marfrig poderá, ao seu exclusivo critério e mediante notificação à JBS, substituir a respectiva dívida no rol das listadas no referido anexo por outra com prazo não inferior a 12 meses. Caso as dívidas que substituirão aquelas no rol das listadas no Anexo 2.2.3 tenham sido contratadas em Dólares dos Estados Unidos da América, os respectivos saldos deverão, para efeitos do pagamento do Preço Seara, ser considerados em R\$ pela taxa de câmbio referida na Cláusula 2.2.3(ii);*

(iv) as operações listadas no Anexo 2.2.3 (iv) não serão consideradas como dívida para fins deste Contrato;

(v) caso, na data do Fechamento, o saldo das dívidas listadas no Anexo 2.2.3 seja inferior ao Preço Seara por conta de amortização parcial de tais dívidas durante a passagem de tempo entre a presente data e a data do Fechamento, a Marfrig poderá completar o Preço Seara mediante transferência de outras dívidas das Marfrig com prazo não inferior a 12 meses.

2.2.4 Adiantamento do Preço Seara. Como adiantamento do Preço Seara pelas Participações Seara, a JBS se obriga, sem duplicação, a assumir dívidas indicadas no Anexo 2.2.3 que totalizem o valor de R\$1.000.000.000,00 (um bilhão de reais).

(...)

Compra e Venda das Participações Zenda Sujeito aos termos e condições previstos neste Contrato, a Marfrig obriga-se, de forma irrevogável e irretroatável, a vender e transferir e fazer com que sejam vendidas e transferidas à JBS, que sejam, em caráter irrevogável e irretroatável, a adquirir, a totalidade das Participações Zenda no Fechamento, livres e desembaraçadas de todos e quaisquer ônus.

2.3.1 Participações Zenda. As Participações Zenda serão transferidas com todo e qualquer direito político ou patrimonial a elas inerentes, inexistindo diluições que possam ser devidas em decorrência de direitos de preferência na subscrição ou direitos de subscrição de qualquer natureza (fully diluted basis). A transferência das Participações Zenda significará a transferência de todos os ativos e passivos das Subsidiárias Zenda Transferidas.

2.3.2 Preço. O preço total de aquisição das Participações Zenda certo e acordado entre as Partes é de R\$ 450.000.000,00 (quatrocentos e cinquenta milhões de reais) ("Preço Zenda"). Caso entre a presente data e a data do Fechamento transcorra mais de 30 (trinta) dias, a parte do Preço Zenda que for paga mediante assunção de dívidas contratadas em R\$ será atualizada pelo Certificado de Depósito Interbancário - CDI, desde o 31º dia contado da presente data até a data do efetivo pagamento, pro rata die.

2.3.3 Forma de Pagamento. O Preço Zenda será pago pela JBS à Marfrig mediante a assunção, pela JBS, das dívidas da Marfrig e/ou suas Afiliadas descritas no Anexo 2.3.3, nas mesmas condições originalmente contratadas pela Marfrig e/ou suas Afiliadas, nos termos do artigo 299 e ss. do Código Civil Brasileiro, observado o seguinte:

Ainda no Termo de Verificação Fiscal (fl. 180), extrai-se a informação que a JBS foi intimada, em 23/04/2018, 15/06/2018, 21/06/2018, 13/09/2018 (fls. 68 a 74), para informar sobre as aquisições e, em resposta de 28/09/2018, a JBS apresentou um demonstrativo (doc.xx) com esses valores, onde podemos destacar que valor total das **dívidas da MARFRIG** assumidas pela JBS foi de R\$ 3.708.921.878,98 (três bilhões, setecentos e oito milhões, novecentos e vinte e um mil reais, oitocentos e setenta e oito reais e noventa e oito centavos). Foi também apresentado pela JBS o detalhamento do lançamentos contábeis que totalizaram esse valor de assunção de dívidas (doc.xx). Segue um resumo desse demonstrativo:

COMPOSIÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO SEARA/ZENDA

PAGAMENTOS	190.000.000,00 (Feitos na conta de Marcos Antônio)
ASSUNÇÕES DÍVIDAS MARFRIG	3.708.921.878,98
VALOR DE AQUISIÇÃO	3.898.921.878,98
CUSTO DE TRANSAÇÃO - Custos da Operação	4.561.508,10
CUSTO TOTAL	3.903.483.387,08

<u>DISTRIBUIÇÃO DO VALOR DE AQUISIÇÃO</u>	
AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS	3.608.536.433,08
CONTAS A RECEBER SEARA	220.750.941,00
CONTAS A RECEBER ZENDA	74.196.013,00
TOTAL	3.903.483.387,08

Nos documentos apresentados pela JBS à Fiscalização, constam os Laudos de avaliação da Seara e da Zenda (fls. 96), a composição dos custos de aquisição (fls. 98) e o extrato informando os pagamentos, pelas aquisições, em 10/06/2013, 17/06/2013 e 17/10/2013, que totalizam R\$ 190.000.000,00. Confira-se (fls. 99):

PAGAMENTOS			
DATA	HISTORICO	VALOR	
10/06/2013	ADIANTAMENTO P/INVESTIMENTO NA SEARA.		120.000.000
17/06/2013	ADIANTAMENTO P/INVESTIMENTO NA SEARA.		50.000.000
17/10/2013	VLR REF ADTO INVESTIMENTO SEARA-MMS PARTICIPACOES S.A.		20.000.000
			190.000.000

Em outra resposta à Fiscalização, em 29/10/2018, a JBS informa que *a instrução para depositar os R\$ 190 milhões na conta pessoal do recorrente foi dada pela própria empresa vendedora e que não houve retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte.*

Veja-se (fls. 166):

JBS S.A., empresa estabelecida na Avenida Marginal Direita do Tietê, nº 500, Vila Jaguara, São Paulo/SP, CEP: 05118-100, inscrita no CNPJ sob nº 02.916.265/0001-60, neste ato representada por seu procurador infra-assinado, **Sr. Valdir Aparecido Boni**, brasileiro, solteiro, economista, CPF nº 958.764.058-68, vem respeitosamente à presença de Vossa Senhoria em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal referenciado, informar e esclarecer o que segue:

- 1) A instrução para depositar os R\$ 190.000.000,00 (cento e noventa milhões de reais) na conta pessoal do Sr. Marcos Antonio Molina dos Santos foi dada pela própria empresa vendedora. Entretanto, esclarecemos que não localizamos até a presente data o referido documento de autorização;
- 2) Considerando que o depósito efetuado tratava-se de parte do pagamento da aquisição das empresas descritas no contrato, informa que não houve retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF.

Na expectativa de atendermos a contento, subscrevemo-nos,

Atenciosamente, **I**

Já o recorrente, alega que o pagamento de R\$ 190 milhões, mencionado pela empresa JBS, não se referiu à venda das participações relativas aos negócios das empresas Zenda e Seara, mas sim da venda de participação societária e ativos da BIOCAMP Indústria, Comércio, Importação e Exportação de Biodiesel LTDA., pertencente à MMS Participações.

O recorrente anexou documento de “Instrução para Pagamento de Preço” (fl. 125), onde indica à JBS sua conta corrente (Banco Bradesco, Agência 01769, Conta nº 5454-2), para o pagamento do preço referente ao Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças da BIOCAMP (fl. 135).

E que o valor foi recebido na conta corrente do recorrente em decorrência de transações de mútuo realizadas entre ele e a MMS Participações, não tendo qualquer relação com a aquisição da Seara e da Zenda pela JBS.

Por fim, informou que os valores foram declarados em sua DIRPF da seguinte forma (fl. 118):

DATA	DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)	OBSERVAÇÃO
31/12/2012	Saldo inicial de bens e direitos (Empréstimo Realizado a MMS Participações S.A)	103.821.617,41	DIRPF AC 2013
10/06/2013	Crédito em conta corrente por conta e ordem da MMS Participações S.A	-120.000.000,00	Extrato bancário
17/06/2013	Crédito em conta corrente por conta e ordem da MMS Participações S.A	-50.000.000,00	Extrato bancário
17/10/2013	Crédito em conta corrente por conta e ordem da MMS Participações S.A	-20.000.000,00	Extrato bancário
2013	Outras movimentações de crédito e débito	81.464.595,29	Controle de movimentações financeiras

No Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças da BIOCAMP e anexos (fls. 135 a 156), consta como compradora a JBS, como vendedora a MMS Participações e a BIOCAMP como interveniente-anuente. No Anexo 2.1 (fl. 149), é informado o preço de aquisição de R\$ 65.000.000,00 (sessenta e cinco milhões).

Esse valor não guarda correspondência que a quantia de R\$ 190 milhões que foi transferido pela JBS para a conta de titularidade do recorrente.

Os fatos devem ser devidamente comprovados com elementos que não deixem margem à dúvida quanto à consistência da operação, em especial frente a matérias que cominem ao contribuinte o ônus probatório.

Diz o artigo 33 da Lei nº 8.212/91:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

Nesse sentido, a autoridade administrativa fiscal possui prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos que não reflitam a realidade, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora, que não pode ficar adstrita aos aspectos formais dos atos e fatos.

Assim, uma vez verificado que o sujeito passivo utiliza-se de simulação ou de fraude para se esquivar do pagamento de tributo, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos, por ele constatados, em detrimento da verdade jurídica aparente (formal).

Ou seja, uma vez evidenciada a simulação, não resta outra opção à fiscalização a não ser descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento tributário, a relação real entre o contribuinte e seus prestadores.

Nesse sentido dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Sendo assim, resta evidente a possibilidade de o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil desconsiderar os atos e fatos simulados e apurar o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos, não havendo que se cogitar qualquer ilegalidade.

Note-se que um dos princípios norteadores do direito é o da “primazia da realidade”, ou seja, atribuir-se maior relevância a realidade dos fatos, ou como no caso concreto, como se dava o pagamento e a devolução/quitação dos contratos formalmente apresentados.

Assim, uma vez constatado que há pagamento de rendimentos revestidos de “contrato de mútuo”, cabe à autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, desconsiderar a forma sob a qual a contratação se deu para, com base na realidade emergente, apurar as contribuições devidas e condutas incompatíveis com a legislação aplicável.

Do exposto, entendo que deve ser mantido o entendimento da DRJ no sentido de que a operação de mútuo referida é ato simulado não oponível ao Fisco, mantendo a incidência do imposto sobre a renda com fulcro no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995.

3. Da multa qualificada

Por fim, alega o recorrente que deve ser afastada a multa de ofício qualificada de 150%, retornando ao patamar de 75%.

Não assiste razão ao recorrente.

Isso porque, conforme visto anteriormente, restou evidenciada a existência de fraude e simulação dos contratos de mútuo com o objetivo de omissão de rendimentos.

No caso, não comprovado o contrato de mútuo, a conclusão é que o recorrente objetivou dolosamente evitar o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador do tributo, o que caracteriza a sonegação, nos termos do art. 71, da Lei nº 4.502, de 1964.

A conduta dolosa autoriza a aplicação da multa qualificada, prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, correta a aplicação da qualificadora.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira