



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17883.000059/2006-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1201-004.560 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de janeiro de 2021
Recorrente FAZENDA RIBEIRAO HOTEL DE LAZER LTDA. ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2001, 2002

IR-FONTE. BENEFICIÁRIO IDENTIFICADO. SUPOSTO PAGAMENTO SEM CAUSA. NÃO INCIDÊNCIA.

Somente estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, trata-se de pressuposto legal constante do *caput* do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995. Quando identificados os beneficiários, deve ser afastada a incidência do IR-Fonte.

Com a identificação dos beneficiários é possível rastrear os pagamentos de forma a permitir que a autoridade fiscal averigüe se os receptores declararam corretamente tais pagamentos e se os valores foram oferecidos à tributação, atuando eventual omissão de receitas.

O legislador incluiu a hipótese de pagamento sem causa para determinar se os valores recebidos pelo beneficiário estão sujeitos à tributação ou se configuram mera transferência patrimonial, sendo irrelevante ser a causa do pagamento lícita ou ilícita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para retirar da base de cálculo da exigência os pagamentos realizados a beneficiários identificados. Votaram pelo parcial provimento do recurso os conselheiros Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Jeferson Teodorovicz. Votaram por negar provimento ao recurso os conselheiros Efigênio de Freitas Júnior (relator), Wilson Kazumi Nakayama e Neudson Cavalcante Albuquerque. A conselheira Gisele Barra Bossa foi designada para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama, Alexandre Evaristo Pinto, Jeferson Teodorovicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

FAZENDA RIBEIRO HOTEL DE LAZER LTDA. ME., já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário em face do Acórdão n.º 12-22.259, proferido pela da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro I / RJ em 16 de dezembro novembro de 2008, que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento.

2. Trata-se de auto de infração para cobrança de Imposto de Renda Retido na Fonte (IR-Fonte) referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2001 e 2002, no montante consolidado de R\$ 208.214,65, incluídos principal, multa de ofício de 75% e juros de mora (e-fls. 447).

3. A infração apurada refere-se ao IR-Fonte sobre pagamentos sem causa ou operação não comprovada, conforme relatado pela autoridade fiscal no Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 431):

1- Motivada pelo Inquérito Policial n.º 2-1632/03 do Departamento de Polícia Federal/SR/SP, a DRF/VRA abriu ação fiscal, EM 08/11/2005, visando a apurar a existência de infrações fiscais de qualquer espécie, cometidas pelo contribuinte e sujeitas a lançamento de crédito tributário. Desta forma, intimamos a empresa a nos apresentar sua documentação contábil/fiscal e financeira, tais como livros de escrituração contábil/fiscal, extratos bancários, etc.

2 - Após exame da documentação que nos foi apresentada, através da intimação, datada de 16/03/2006, intimamos o contribuinte a justificar, com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, pagamentos por ele efetuados através de "transferências entre conta" e através de cheques, os quais não foram efetivamente sacados, mas compensados, informando a que fins se destinaram. Nessa intimação, de 16/03/2006, relacionamos um total de 103 (cento e três) pagamentos para o contribuinte justificar, os quais listamos novamente no Anexo I a este Termo de Constatação.

3 - Em 31/03/2006 o contribuinte nos solicita prazo de mais 30 (trinta dias) para atender *ii* referida intimação. Sua resposta, apresentada em 28/04/2006, nos fornece uma relação com 57 (cinquenta e sete) cheques supostamente com destinação e finalidade comprovadas, pois informa o beneficiário de cada pagamento e o respectivo documento de comprovação da operação comercial (notas fiscais, faturas, cupons focais, etc.) e nos fornece, ainda, um total de 11 (onze) "Cartas de solicitação de "INFORMAÇÃO DE PAGAMENTOS" numeradas de 001 a 011" requerendo de terceiros documentação para comprovar os cheques/transferenciais restantes. No entanto, destes cinquenta e sete cheques, um não foi comprovado, a saber: não foi comprovada a que finalidade se destinou o pagamento efetuado através do cheque n.º 100475, de 06/06/2002, do Unibanco, no valor de R\$ 16.000,00, o qual o contribuinte alega ser "Numerário para caixa", despesa "Fopag", no entanto, trata-se de cheque compensado, o qual não pode

representar saque de moeda em espécie para o caixa da empresa, ou seja, o numerário saiu em 06/06/2006 da conta corrente da empresa e foi creditado em conta bancária de terceira pessoa, e não fica comprovada a finalidade deste pagamento, isto é, não fica comprovada a causa que originou o pagamento e nem a operação comercial motivadora do pagamento.

[...]

5 - Em 06/06/2006 o contribuinte nos apresenta um total de 15 (quinze) recibos originais impressos em folhas de papel ofício, com o propósito de comprovar pagamentos efetuados à empresa BARRA DO PIRAI PROMOÇÕES E EVENTOS S/C LTDA, CNPJ 04.349.875/0001-54, sediada no município de São Paulo/SP. Cabe observar, entretanto, que:

i) Recibos impressos em folhas de papel ofício não são, documentos fiscais hábeis para comprovar prestação de serviço efetuada por uma pessoa jurídica a outra. Documento produzido pelo Ministério Público Federal/SP, que foi fornecido à Secretaria da Receita Federal em anexo ao Ofício n.º 38.497/05-CART/DELEFAZ/DREX/SR/DPF/SP, de 22/08/2005, do Departamento de Polícia Federal/SR/SP, informa o seguinte: "Ressalta-se que a empresa: ... BARRA DO PIRAI PROMOÇÕES E EVENTOS S/C LTDA está em nome de "laranja", porém pertence a ERNANI, tendo como objetivo justificar os gastos e lavar o dinheiro da FAZENDA RIBEIRÃO HOTEL DE LAZER.". No caso, ERNANI refere-se a Ernani Bertino Maciel, CPF 239.033.847-04.

iii) Os sócios da empresa Fazenda Ribeirão Hotel de Lazer são: Ernani Bertino Maciel, CPF 239.033.847-04; Marta Santos Bertino Maciel, CPF 083.664.167-12 e Waldomiro Alves Rosa, CPF 768.471.528-34. No sistema CNPJ-CONSULTA da SRF constam como sócios da empresa Barra do Pirai Promoções e Eventos: Basílio de Oliveira Paula, CPF 183.021.468-38 e Edivando Cerqueira Barbosa, CPF 280.750.428-08. No sistema IRPJ-CONSULTA da SRF observa-se que em declarações anteriores de IRPJ, anos-calendário 2003 e 2004, da empresa Barra do Pirai Promoções e Eventos estio informados como seus sócios: Basílio de Oliveira Paula, CPF 183.021.468-38 e André Pereira de Marcena, CPF 311.168.008-88. No entanto, em 2006 foram apresentadas declarações retificadoras de IRPJ para os anos-calendário 2003 e 2004, dessa mesma empresa - Barra do Pirai Promoções e Evento S/C Ltda - informando como seus sócios: Ernani Bertino Maciel, CPF 239.033.847-04; Marta Santos Bertino Maciel, CPF 083.664.167-12 e Waldomiro Alves Rosa, CPF 768.471.528-34.

Considerando o exposto nos sub itens i), ii) e acima, não podemos aceitar os mencionados recibos como comprovantes de serviços prestados pela empresa Barra do Pirai Promoções e Eventos à empresa Fazenda Ribeirão Hotel de Lazer. E, por óbvio, resultaria sem efeito intimar Barra do Pirai Promoções e Eventos para confirmar a prestação de serviços.

[...]

Os cheques listados imediatamente abaixo são nominais a terceiros que não possuem relações comerciais com o contribuinte, o qual não apresenta documentação fiscal que comprove transação comercial com o terceiro, **logo não está comprovada a causa que gerou o pagamento.**

[...]

7 - Mediante o exposto nos itens anteriores, fica caracterizado que o contribuinte - FAZENDA RIBEIRÃO HOTEL DE LAZER - **efetuiu pagamentos a terceiros sem a comprovação da causa para tais pagamentos, ou seja, sem comprovar a que fins foram destinados os pagamentos**, os quais estamos relacionando no Anexo II a este Termo de Constatação. Este Anexo H foi elaborado a partir do Anexo I expurgando-se todos os pagamentos comprovados e mantendo-se todos os pagamentos não comprovados, conforme exposto nos itens anteriores. Desta forma, cada pagamento efetuado — discriminados no Anexo — estará sujeito ao imposto de renda na fonte (IRF), nos termos do art. 674, e seus parágrafos, do RIR/99, cabendo ressaltar que a base de cálculo do imposto deve ser reajustada conforme determina o art. 674, § 3º, do RIR/99. (Grifo nosso)

4. Em sede de impugnação, conforme acórdão recorrido, o contribuinte alegou, em síntese, que a fiscalização não juntou provas da glosa efetuada, não solicitou a comprovação da efetividade dos serviços prestados, não intimou o prestador dos serviços, não solicitou esclarecimentos, bem como não realizou amostragem dos pagamentos efetuados:

5 - explora a atividade hoteleira e de lazer com a participação de funcionários próprios e de terceiros contratados com a empresa Barra do Pirai Promoções e Eventos Ltda.;

6 - em relação aos pagamentos e transferências realizados para a empresa Barra do Pirai Promoções e Eventos S/C Ltda, **o auditor não juntou provas para a glosa efetuada, não solicitou a comprovação da efetividade dos serviços prestados, não intimou o prestador dos serviços, não solicitou esclarecimentos, simplesmente autuou a empresa;**

7 - "o prejulgamento e a inversão do ônus da prova, acabou por transferir para a Delegacia de Julgamento a análise dos recibos apresentados (os originais estão no processo), assim como dos documentos e esclarecimentos complementares ora trazidos ao processo.";

8 - os documentos e esclarecimentos complementares comprovam a regularidade da empresa prestadora de serviços, sua capacidade para a prestação de serviços, a efetividade e necessidade dos serviços prestados;

9 - em relação aos pagamentos e transferências não comprovados, **o auditor não realizou amostragem;** solicitou todos os documentos de pagamentos, restando apenas três não localizados, que a empresa protesta pela juntada ainda nesta fase do processo fiscal. (Grifo nosso)

5. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento em razão da *"falta de comprovação, com documentação hábil e idônea, dos pagamentos efetuados e da respectiva causa"*, conforme ementa abaixo transcrita (e-fls. 744):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2001, 2002

FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO SEM CAUSA. OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA.

Sujeita-se à incidência do imposto exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado, assim como os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Lançamento Procedente

6. Cientificado da decisão de primeira instância em 20/02/2009, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 23/03/2009, em que reitera as alegações de primeira instância e requer o cancelamento do auto de infração (e-fls. 761 e seg.).

7. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

8. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade; portanto, dele conheço. Passo à análise.

9. A questão em pauta refere-se ao IR-Fonte decorrente pagamentos sem causa ou operação não comprovada. Cinge-se a controvérsia, portanto, a verificar se a documentação/alegação apresentada pelo contribuinte é suficiente para elidir a infração apurada.

10. Passo à análise.

11. Aduz a recorrente que a fiscalização não juntou provas da glosa efetuada, não solicitou a comprovação da efetividade dos serviços prestados, não intimou o prestador dos serviços, não solicitou esclarecimentos, bem como não realizou amostragem dos pagamentos efetuados.

12. Vejamos inicialmente a legislação sobre o tema.

13. O art. 61 da Lei 8.981, de 1995, matriz legal do art. 674, do RIR/99, infração imputada à recorrente estabelece:

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 n.º 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. (Grifo nosso)

14. Extraí-se do diploma legal três hipóteses distintas sujeitas à incidência do IR-Fonte, todas cumulativas com o pagamento: i) beneficiário não identificado; ii) quando não comprovada a operação e iii) quando não comprovada a causa.

15. Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

16. Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres¹ observa que o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. Enquanto o Estado “*deve revestir a sua*

¹ LOBO TORRES, Ricardo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 148.

atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas e contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle de sua execução”, a Sociedade, por seu turno, “deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva”.

17. Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, o registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento.

18. Acerca da prova contábil, o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em seu art. 9º, §1º, dispõe que “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”.

19. No caso em análise, os pagamentos objeto de lançamento do IR-Fonte estão elencados no Anexo II (e-fls. 443) do Termo Constatação Fiscal:

Anexo II ao Termo Fiscal de Constatação

Contribuinte: Fazenda Ribeirão Hotel de Lazer Ltda CNPJ: 02.544.560/0001-32				
RELAÇÃO DE CHEQUES COMPENSADOS E TRANSFERÊNCIAS NÃO COMPROVADOS				
	Data	Nº do cheque/docum.	Valor (R\$)	Valor reajustado (R\$)
a) Transferências - Bradesco:				
1	18/02/2002	895965	6.000,00	9.230,77
2	18/02/2002	895969	20.000,00	30.769,23
3	21/02/2002	389008	7.800,00	12.000,00
4	04/07/2002	970230	5.700,00	8.769,23
b) Cheques - Unibanco:				
5	21/02/2002	100420	2.000,00	3.076,92
6	21/05/2002	100438	3.557,36	5.472,86
7	06/06/2002	100475	16.000,00	24.615,38
8	10/06/2002	100483	2.000,00	3.076,92
c) Cheques - Bradesco:				
9	16/07/2001	3967	2.875,00	4.423,08
10	18/07/2001	4301	3.280,00	5.046,15
11	06/08/2001	4308	2.149,00	3.306,15
12	20/08/2001	4275	2.237,27	3.441,95
13	27/08/2001	4358	2.515,00	3.869,23
14	27/08/2001	4352	2.671,50	4.110,00
15	10/09/2001	4313	5.697,15	8.764,85
16	17/09/2001	3969	2.875,00	4.423,08
17	03/10/2001	4444	3.267,00	5.026,15
18	15/01/2002	4610	2.146,00	3.301,54
19	23/01/2002	4630	4.784,93	7.361,43
20	25/01/2002	4615	2.693,00	4.143,08
21	25/01/2002	4631	2.000,00	3.076,92
22	04/02/2002	4663	2.629,88	4.045,97
23	05/02/2002	4666	2.142,52	3.296,18
24	05/02/2002	4685	2.000,00	3.076,92
25	26/02/2002	4703	3.409,82	5.245,88
26	04/03/2002	4721	2.420,00	3.723,08
27	02/04/2002	4822	3.278,69	5.044,14
28	08/04/2002	4825	2.000,00	3.076,92
29	30/04/2002	4867	2.150,00	3.307,69
30	06/05/2002	4931	3.129,90	4.815,23
31	21/05/2002	4944	4.933,33	7.589,74
32	22/05/2002	4903	8.640,00	13.292,31
33	28/05/2002	5032	2.100,00	3.230,77
34	10/06/2002	5063	3.903,00	6.004,62
35	21/06/2002	5082	2.731,35	4.202,08
36	24/10/2002	5449	3.518,90	5.413,69
37	14/11/2002	5533	4.000,00	6.153,85

20. Tais pagamentos podem ser segregados em dois grupos:

i) pagamentos e transferências não comprovados (outros): (7) R\$ 16.000,00 em

06/06/2002; (17) R\$3.267,00 em 03/10/2001; (19) R\$ 4.784,93 em 23/01/2002; (20) R\$2.693,00 em 25/01/2002;

ii) pagamentos e transferências efetuados para a empresa Barra do Pirai Promoções e Eventos S/C Ltda.): (e-fls. 269-270; 298-312).

21. Em relação aos pagamentos e transferências não comprovados (outros), item “i” acima, o contribuinte não apresentou documentação comprobatória para esclarecer a causa dos pagamentos, limitou-se a argumentar que *“O Auditor não realizou amostragem; solicitou todos os documentos de pagamentos, restando apenas 03 (três) não localizados, que a empresa protesta pela juntada ainda nesta fase do processo fiscal”*.

22. Em razão da ausência de documentação comprobatória da causa dos pagamentos, nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

23. Em relação aos pagamento e transferências efetuados para a pessoa jurídica Barra do Pirai Promoções e Eventos S/C Ltda., item “ii” acima, o contribuinte apresentou durante a ação fiscal vários recibos – com pagamentos consolidados (e-fls. 269-270) –, os quais não foram considerados pela fiscalização como documentos fiscais hábeis para comprovar prestação de serviço efetuada pela pessoa jurídica (e-fls. 298-312).

24. Em sua defesa o contribuinte sustenta que contrata os serviços da empresa Barra do Pirai Promoções e Eventos Ltda. *“em função da especialização de seus funcionários, do baixo custo global dos serviços e também por manter um quadro de aproximadamente 20 (vinte) funcionários residentes na cidade de Barra do Pirai ou mesmo em outras cidades próximas do hotel, o que permite a alocação quase que imediata da mão de obra necessária para cada situação”*.

25. Alega que a fiscalização *“não juntou provas para a glosa efetuada, não solicitou a comprovação da efetividade dos serviços prestados, não intimou o prestador dos serviços, não solicitou esclarecimentos (art. 927 e 928 do RIR/99), simplesmente autuou a empresa”*. Nesse sentido, observa que os documentos juntados aos autos comprovam a regularidade e capacidade da empresa prestadora dos serviços, a efetividade dos serviços prestados, bem como a necessidade dos serviços tomados.

26. Os documentos apresentados referentes à empresa Barra do Pirai são: comprovante de inscrição e de situação cadastral regular (ATIVA) perante a Receita Federal, folha de pagamento, dados cadastrais dos funcionários e relatório dos serviços prestados.

27. Compulsando os autos verifica-se que os documentos apresentados pelo contribuinte, dentro do contexto fático analisado, não são suficientes para comprovar a causa dos pagamentos efetuados. Explico.

28. Inicialmente, tem-se que os recibos apresentados - quando o correto deveria ser nota fiscal - para comprovar os serviços prestados pela empresa Barra do Pirai Promoções e Eventos Ltda. são genéricos, porquanto não especificam o tipo de serviço prestado e limitam-se a informar: *“referente a pagamento de serviços prestados no mês”*. Ademais, a maior parte dos recibos consolida dois ou mais pagamentos, o que não permite individualizar o suposto tipo de

serviço prestado a que se refere o pagamento que especifica.

29. Acrescente-se, conforme narrado pela fiscalização, que nos autos do Inquérito Policial n.º 2003.61.81.005827-5, instaurado em julho/2003, o Ministério Público Federal/SP noticia que a pessoa jurídica Barra do Piraí Promoções e Eventos S/C Ltda. seria interposta pessoa – “laranja” – pertencente a Ernani Bertino Maciel, sócio da recorrente, e teria como “*como objetivo justificar os gastos e lavar o dinheiro da FAZENDA RIBEIRÃO HOTEL DE LAZER*” (e-fls. 22-28).

30. Nesse contexto, logo em seguida, em agosto/2003, por meio de “Instrumento Particular de Assunção de Obrigações, Cessão e Transferências de Quotas Sociais” os sócios da empresa Barra do Piraí Promoções e Eventos transferiram a totalidade das quotas para os sócios da recorrente. Referido ato viria a ser registrado no Cartório de Registro de Pessoa Jurídica somente em julho/2004 (e-fls. 724).

31. Ora, diante de tal quadro fático, – identidade de sócios da empresa prestadora e empresa tomadora de serviço, inquérito policial em que se noticia que a empresa prestadora de serviço seria “laranja” da tomadora com vistas a “*lavar dinheiro de procedimentos criminosos*” – o mínimo que se espera do contribuinte – empresa tomadora dos serviços –, com vistas a infirmar a autuação é apresentação de documentação comprobatória robusta da efetiva prestação dos serviços, assim como o fez em relação aos demais documentos aceitos pela fiscalização no curso do procedimento fiscal. Não basta apresentar recibos, o que já seria bastante questionável, uma vez que a pessoa jurídica está obrigada a emitir nota fiscal. De toda forma, nem mesmo o recibo apresentado cumpriu o seu mister de identificar o serviço prestado de forma hábil e idônea².

32. Como dito acima, identificado o beneficiário do pagamento é necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. *In casu*, o contribuinte não logrou êxito em comprovar que os serviços a que se destinaram os pagamentos foram efetivamente prestados (operação/causa). Com efeito, ante a não apresentação de elementos probantes com força suficiente para infirmar o apurado pela fiscalização, entendo devida a cobrança do IR-Fonte.

Conclusão

33. Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

² Lei n.º 8.846, de 1994: Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

Voto Vencedor

Conselheira Gisele Barra Bossa, Redatora Designada.

1. Em que pesem os relevantes argumentos apresentados pelo I. Colega Relator, peço vênia, para, respeitosamente, divergir de seu voto para dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para retirar da base de cálculo da exigência do IR-Fonte à alíquota de 35%, os pagamentos realizados a beneficiários identificados.
2. Conforme relatado, trata-se de auto de infração para cobrança de IR-Fonte referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2001 e 2002, no montante consolidado de R\$ 208.214,65, incluídos principal, multa de ofício de 75% e juros de mora (e-fls. 447)
3. Em seu Recurso Voluntário, a ora Recorrente sustenta que a douta autoridade fiscal não juntou provas da glosa efetuada, não solicitou a comprovação da efetividade dos serviços prestados, não intimou o prestador dos serviços, não solicitou esclarecimentos, bem como não realizou amostragem dos pagamentos efetuados.
4. Antes de adentrarmos às razões fáticas, bem como nos elementos de motivação trazidos pelas duntas autoridades fiscais e julgadores, cumpre trazer relevantes considerações acerca dos pressupostos para a aplicação do artigo 61 da Lei nº 9.891/1995.
5. A exigência em IR-Fonte à alíquota de 35% aqui em análise, é regulamentada pelos artigos 674 e 675 do Decreto nº 3000/1999 (RIR/99) e artigo 61 da Lei nº 9.891/1995, *verbis*:

Lei nº 8.981/1995

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.

Decreto nº 3000 (RIR/99)

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, 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 (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo 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** (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

Art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei n.º 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 1º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 2º)". (grifos nossos).

6. A partir da leitura dos dispositivos acima, especificamente do artigo 61 da Lei n.º 9.891/1995, é possível identificar duas hipóteses para a cobrança de IRRF: (i) pagamentos a beneficiários não identificados (*caput*) e (ii) pagamentos cuja operação ou causa não for comprovada (prevista pelo §1º).

7. Infere-se também que, cabe ao contribuinte, e não as autoridades fiscais, o ônus de comprovar/identificar os beneficiários e a ocorrência da operação ou causa dos pagamentos.

8. Caso a escrituração contábil e fiscal não permita a identificação dos beneficiários e o sujeito passivo não seja capaz de identificá-los, aplica-se o disposto no *caput* do artigo 61 da Lei n.º 8.981/1995. **Nesse caso, a cobrança de IRRF à alíquota de 35% é legítima em razão da impossibilidade de se apontar e tributar o verdadeiro titular dos rendimentos. Sem a identificação do beneficiário não há como rastrear os pagamentos de forma a permitir que a autoridade fiscal apure eventual omissão de receitas.**

9. Diante dessa circunstância fática, o Fisco deve demonstrar que o contribuinte se recusou a identificar os beneficiários, ou ainda, que os beneficiários não são idôneos, como é o caso de receptoras que sejam empresas de fachada.

10. De outra parte, na hipótese de os pagamentos serem efetuados para *terceiros ou sócios, acionistas ou titulares*, deve-se averiguar a causa ou e efetiva ocorrência da operação,

conforme disposto no artigo 61, §1º, da Lei nº 9.891/95.

11. Note-se que, a comprovação da causa ou operação dos pagamentos prevista nesse dispositivo, **não possui as mesmas exigências da comprovação de necessidade** no caso de glosa de despesas (artigo 299, do RIR³). Não se pode confundir a não comprovação dos requisitos para fins de dedução dos dispêndios (causa para glosa) com a inoccorrência de causa ou da operação em si.

12. Uma vez identificado o beneficiário e demonstrada a ocorrência da operação (efetivo pagamento), não há que se falar em incidência do IR-Fonte nos termos do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995.

13. Diferente do caso da glosa de despesa, a natureza jurídica do pagamento não tem relevância. Pouco importa se a causa do pagamento é ligada ou não a atividade da empresa. Em se comprovando que existe uma causa ao pagamento, não se aplica a tributação e IRRF prevista no 61, §1º, da Lei nº 9.891/95.

14. Nesse sentido, é o estudo realizado por Luis Henrique Marotti Toselli⁴, *verbis*:

“Realmente a não comprovação da necessidade do dispêndio pela fonte pagadora (fato este que motiva a glosa), somada à hipótese de não identificação do destinatário do pagamento, evita o conhecimento de quem auferiu o rendimento correspondente. Nessa situação, é evidente que a pessoa jurídica que efetua os pagamentos possui relação direta com o fato gerador do imposto sobre a renda, afinal é ela que transfere a riqueza tributável. É dever, contudo, da fonte pagadora identificar individualmente os beneficiários das vantagens concedidas, sob pena de sujeição passiva por responsabilidade.

(...)

Ajeitando-se na estrutura lógica no qual inserido, cumpre observar que o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 continua tendo o propósito de evitar que empresas sejam utilizadas como “ponte” ou como fonte de pagamentos (ainda que sem causa) que não permitam identificar os efetivos beneficiários, inibindo, com isso, o rastreamento do destino da renda e sua tributação.

³ Os requisitos para a dedutibilidade de despesas estão previstos no artigo 299 do RIR/99.

Confira-se: “Artigo 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º - O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

⁴ TOSELLI, Luis Henrique Marotti. A tributação da “propina”, efeitos penais e práticas adotadas pela fiscalização”. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Coordenadores). Crimes Contra Ordem Tributária: Do Direito Tributário ao Direito Penal. São Paulo: Almedina, 2019, p. 121-148.

É a ausência de identificação para quem pagou, e não a que título que pagou, a hipótese de incidência da responsabilidade tributária pela retenção do IR-Fonte. Isso porque a ilicitude da causa, por si só, jamais poderia constar no antecedente da norma legal de incidência tributária sobre a renda (lembra-se do non olet), até mesmo porque tributo não constitui sanção.

É por isso que a aplicação dos artigos 61 e 62 da Lei nº 8.981/1995, segundo nosso ponto de vista, está restrita às hipóteses de pagamentos, ainda que já glosados por falta de comprovação de causa, para beneficiários não identificados.

A causa, conforme exaustivamente abordado, é irrelevante para fins de tributação da renda. Ainda que ilícita, não impede a cobrança por parte daquele que dispôs de seus efeitos econômicos.

O mesmo, porém, não ocorre com a não identificação do beneficiário. Se a pessoa jurídica (fonte pagadora) não informa para quem concedeu a vantagem ou para quem entregou recursos, impedindo, com isso, que o verdadeiro titular dos rendimentos seja apontado, legítima a imputação da tributação pelo IR-Fonte.”

15. Importante salientar que, a inaplicabilidade da tributação de IRRF nesse caso **não significa deixar de tributar esses valores**. Diante da constatação desses pagamentos, deve a fiscalização averiguar se os receptores declararam corretamente tais pagamentos e se os valores foram oferecidos à tributação, atuando eventual omissão de receitas.

16. Outro aspecto a se considerar, quando superamos a questão da identificação do beneficiário e nos focamos na causa do pagamento, é se a causa precisa ser necessariamente lícita.

17. A questão centra a ser respondida é: Por que o legislador incluiu a hipótese de pagamento sem causa? Em termos práticos, **tal requisito é importante para determinar se os valores recebidos pelo beneficiário estão sujeito à tributação ou se configuram mera transferência patrimonial, que se encontra fora o âmbito de incidência do IR. O legislador não colocou em pauta a licitude ou ilicitude da causa do pagamento para fins de incidência do IRRF.**

18. Sobre esse aspecto, são cirúrgicas as colocações do Ricardo Mariz de Oliveira⁵ quando afirma que:

“ [...] se a incidência do imposto de 35% na fonte não pressupõe a existência de ilicitude, mas pode abranger-la, também **não ocorre necessariamente em todos os casos em que haja a prática de um crime ou de outra ilegalidade**, mas apenas naqueles em que a saída de recursos do caixa da fonte pagadora se dê nas circunstâncias descritas no artigo 61, isto é, quando não haja identificação do beneficiário do pagamento ou não comprovação da respectiva causa. **Isto é assim porque a licitude ou ilicitude não compõe a descrição das hipóteses de incidência da norma desse artigo, necessárias e suficientes para o nascimento da obrigação correspondente.**”

⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. 6. Tributação em Torno de Atos Ilícitos. In: ADAMY, Pedro Augustin, FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação do Ilícito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 125 e ss.

[...] o lançamento previsto no artigo 61 da Lei 8.981 somente é cabível quando não seja possível ao fisco exercer a competência tributária relativa ao pagamento ou à entrega em virtude da absoluta impossibilidade de identificação do beneficiário e de comprovação da operação e da respectiva causa. (grifos nossos)

19. Ressalte-se que, o racional técnico da presente decisão não pretende trabalhar a licitude ou ilicitude da causa (até por ser irrelevante), mas mostrar que a interpretação pretendida pelo fisco claramente implica em bitributação econômica, o que é vedado à luz do artigo 3º, do CTN. Vejamos:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que **não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (grifos nossos)

20. As normas devem ser interpretadas de forma harmônica, respeitando o princípio hierárquico e o *animus legis* deve ser compreendido a partir dos valores da proporcionalidade, razoabilidade e segurança jurídica para que, quando da aplicação do direito, potenciais antinomias sejam superadas.

21. De fato, sob o prisma constitucional temos o princípio da função social da empresa. De um lado a Constituição resguarda a exploração organizada da atividade econômica (lícita) e de outro preserva a ordem econômica e a livre iniciativa (vedação ao *bis in idem*). Resta ao julgador, então, a missão de conformar esses valores e daí ser relevante buscar não só o posicionamento da doutrina como compreender os limites e efeitos práticos decorrentes da sua aplicação em concreto.

22. Dito isso, a consequência de desconsiderarmos a causa da operação, seja ela lícita ou ilícita, é autorizar a prática do *bis in idem*, em afronta ao artigo 3º do CTN.

23. Vejam que, mesmo quando o pagamento a beneficiário identificado **tem causa lícita**, as autoridades fiscais e julgadoras tendem a manter a autuação sob o fundamento a causa deve estar relacionada com a atividade operacional do sujeito passivo. Sobre esse tema, vale referenciar trecho do voto vencedor, constante do r. Acórdão n.º 1201-002.684, sessão de 11 de dezembro de 2018, *verbis*:

Retornando ao caso dos autos, observa-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a causa dos pagamentos efetuados ao Sr. Osvaldo Piva, no sentido de que se tratava de recursos entregues a este para quitar obrigações da própria empresa.

Nos demais pagamentos objetos da tributação de IRRF neste processo, contudo, faltou robustez probatória diante das alegações feitas na peça recursal. Impõe-se, assim, a manutenção parcial do lançamento pelos fundamentos aqui expostos.

24. Sugerimos a leitura atenta desse r. Acórdão, pois a suposta exigência do IRRF

pagamento sem causa (beneficiários identificados) **remanesceu**, por voto de qualidade, diante de operações lícitas, quais sejam: (i) pagamento à empresa Stecar America Ltda. como o objetivo suportar o ônus relativo à compra de um carro para Sócia Silvana Piva (cópia da nota fiscal às fls. 1.064); e (ii) pagamento a outros beneficiário identificados, tais como: Posto Riberãozinho, Centro Automotivo São João fornecedores diretamente relacionados com a atividade da contribuinte (distribuição de combustíveis) (e-fls. 15/17, Acórdão n.º 1201-002.684).

25. Logo, fica claro que, também para o fisco (mas a *contrario sensu*), seja a causa lícita ou ilícita, caberá o *bis in idem*. Em torno da figura “causa de pagamento”, o fisco está criando exigências à margem da lei, da razoabilidade e da proporcionalidade, para fins de ver legitimada cobrança do IRRF à alíquota de 35%.

26. Diante desse cenário, colocando à parte a natural intenção humana de supostamente “fazer justiça”, não nos parece (nem de longe) que a pretensão do legislador foi excepcionar, nesta hipótese de responsabilidade tributária, a previsão constante do artigo 3º, do CTN. Vale lembrar que estamos aqui a aplicar a lei e não a fazer juízo moral.

27. Em concreto, no curso da fiscalização e do presente PAF mostra-se incontroverso o fato de que, com exceção do cheque n.º 100475, de 06/06/2002, na valor de R\$ 16.000,00 (descrição numerário caixa, despesa FOPAG), os demais pagamentos foram realizados para beneficiários identificados, sendo, o principal deles, a empresa Barra do Pirai Promoções e Eventos S/C Ltda.

28. Por mais que as duntas autoridades fiscais tenham considerado insuficiente o conjunto probatório apresentado para fins de comprovar a causa dos pagamentos realizados em favor da empresa Barra do Pirai Promoções e Eventos S/C Ltda., não há dúvidas quanto à sua identificação, leia-se: não estamos tratando de empresa de fachada.

29. No mais, para essa relatoria, as provas trazidas aos autos evidenciam a relação comercial entre a ora Recorrente e a empresa Barra do Pirai Promoções e Eventos S/C Ltda. e, mesmo diante das hipóteses previstas no §4º, do artigo 38, da Lei n.º 9.784/1999, em que as provas poderão ser recusadas, o normativo dispõe sobre a necessidade de decisão fundamentada por parte da autoridade fiscal. Constam do rol as provas "*ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias*", incidências que fogem a realidade do presente caso.

30. Logo, os comprovantes apresentados (e-fls. 176/190), com os quais o interessado pretende justificar as operações financeiras efetuadas em sua conta bancária (transferências bancárias e cheques compensados), bem como cópias da RAIS, do Livro Registro de Empregados, das Guias da Previdência Social e do FGTS, Declaração Anual Simplificada, DARF e consolidação de contrato social, todos relativos à empresa Barra do Pirai Promoções e

Eventos Ltda (fls. 283/399), ainda que não comprovem de forma cabal a efetiva prestação de serviços, servem para deixar claro que se trata de operação com beneficiário identificado, empresa ativa e operacional.

31. Assim sendo, de acordo com as razões supra, **deve ser afastada a exigência relativa ao IR-Fonte de 35% com relação aos pagamentos realizados em favor da beneficiária Barra do Pirai Promoções e Eventos Ltda.**

32. No mais, a r. DRJ aponta, para além dos pagamentos realizados em favor da Barra do Pirai Promoções e Eventos S/C Ltda, os seguintes pagamentos cuja causa não teria sido comprovada (e-fl. 748): R\$ 16.000,00 em 06/06/2002; R\$ 3.267,00 em 03/10/2001 e R\$ 2.693,00 em 25/01/2002. Adicionalmente, a ora Recorrente inclui em, seus instrumentos de defesa: R\$ 4.784,93 em 23/01/2002 (e-fls. 481 e 769). Vejamos a tabela abaixo:

	Data	Cheque/doc	Valor (R\$)	Valor Reajustado
7	06/06/2002	100475	16.000,00	24.615,38
17	03/10/2001	4444	3.267,00	5.026,15
20	25/01/2002	4615	2.693,00	4.143,08
19	23/01/2002	4630	4.784,93	7.361,43

33. Com relação ao valor de **R\$ 16.000,00**, resta **inequívoca a falta de identificação do beneficiário**. Vejamos a descrição constante do Termo de Constatação (e-fl. 433):

No entanto, destes cinquenta e sete cheques, um não foi comprovado, a saber: não foi comprovada a que finalidade se destinou o pagamento efetuado através do cheque n.º 100475, de 06/06/2002, do Unibanco, no valor de R\$ 16.000,00, o qual o contribuinte alega ser "Numerário para caixa", despesa "Fopag", no entanto, trata-se de cheque compensado, o qual não pode representar saque de moeda em espécie para o caixa da empresa, ou seja, o numerário saiu em 06/06/2006 da conta corrente da empresa e foi creditado em conta bancária de terceira pessoa, e não fica comprovada a finalidade deste pagamento, isto é, não fica comprovada a causa que originou o pagamento e nem a operação comercial motivadora do pagamento.

34. Nessa hipótese, mostra-se legítima a cobrança de IRRF à alíquota de 35%, dada a impossibilidade de se apontar e tributar o verdadeiro titular dos rendimentos.

35. Tais informações não foram refutadas pela ora Recorrente, por meio da linguagem das provas, em seus instrumentos de defesa. E, nesse sentido, **considero que deve ser mantida a referida exigência fiscal.**

36. Contudo, com relação aos demais pagamentos, a saber: **R\$ 3.267,00** em 03/10/2001, **R\$ 2.693,00** em 25/01/2002 e **R\$ 4.784,93** em 23/01/2002, em análise dos

documentos constantes dos autos, evidencio a clara identificação dos beneficiários: Hotel Santa Amália, nominal à Carlos Henrique Motta (e-fls. 263, 314 e 347); Sonia de Fátima da Silva Guedes - Padaria Vitória (e-fls. 314, 367 e 369); e Adriano Coselli S/A Comércio e Importação (e-fl. 266), respectivamente.

37. De fato, em linha com o arguido pela ora Recorrente, as duntas autoridades fiscal e julgadoras não “descredenciam” a idoneidade de tais beneficiários, mas centram seus elementos de convicção em torno do fato de que os pagamentos para tais beneficiários não tem causa e os elementos de provas trazidos não são capazes de justificar tais transações.

38. E, nesse aspecto, repita-se, para essa relatoria, tal requisito (causa dos pagamentos) é relevante apenas para determinar se os valores recebidos pelo beneficiário estão sujeito à tributação ou se configuram mera transferência patrimonial, sendo irrelevante ser a causa do pagamento lícita ou ilícita.

39. Com a identificação dos beneficiários é possível rastrear os pagamentos de forma a permitir que a autoridade fiscal apure eventual omissão de receitas. Em termos práticos, evidencia-se que as duntas autoridades fiscais tendem a exigir o IR-Fonte à alíquota de 35% da fonte pagadora e autuar a beneficiária por omissão de receitas “na outra ponta”, o que acaba por reforçar ainda mais a patente violação ao artigo 3º, do CTN⁶.

40. Desse modo, em vista dos fundamentos supra delineados, **deve ser afastada a exigência relativa ao IR-Fonte de 35% com relação aos pagamentos realizados em favor dos referidos beneficiários.**

Conclusão

41. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO interposto e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para retirar da base de cálculo da exigência os pagamentos realizados a beneficiários identificados.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

⁶ Sobre o tema, vale referenciar a declaração de voto do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, Acórdão n.º 1201-003.307, sessão de 11/11/2019.