



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10480.722522/2009-19
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-003.470 – 2ª Turma
Sessão de 10 de dezembro de 2014
Matéria IRRF
Recorrente SISTEMA RECIFENSE DE MÁQUINAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

PAGAMENTOS DE PRÊMIOS A APOSTADORES NÃO IDENTIFICADOS DE VIDEO-LOTERIAS. INCIDÊNCIA ESPECÍFICA PREVISTA NO ART. 674 DO RIR/99

Os prêmios pagos por meio de vídeo-loterias estão enquadrados como sorteios de qualquer espécie e sua premiação em dinheiro se sujeita à incidência do imposto sobre a renda na fonte, com alíquota de 30%, nos termos do artigo 676 do Regulamento aprovado pelo Decreto 3.000, de 1999. Diante da própria natureza da atividade, que implica dificuldade na identificação dos beneficiários dos pagamentos e da especialidade do art. 676 do RIR, incabível a classificação de pagamentos desta espécie nas hipóteses previstas no caput no artigo 674 do mesmo Regulamento, isto é, como pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, uma vez que a regra que rege tais tipos de pagamento expressamente ressalva o disposto em normas especiais.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Marcos Aurelio Pereira Valadão.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício)

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad - Relator

EDITADO EM: 16/12/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Ronaldo de Lima Macedo (suplente convocado), Manoel Coelho Arruda Junior Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (suplente convocada). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Marcelo Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Sistema Recifense de Máquinas Ltda. foi lavrado o auto de infração de fls. 02/71 para a exigência de débitos de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF. Foram lançados débitos de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ocorridos em 2005, 2006 e 2007 (item 001 do auto de infração), e sobre pagamentos sem causa ou cuja operação não teria sido comprovada ocorridos em 2005 e 2007 (item 002 do auto de infração).

Nos termos do item 2.1.3 do TVF (fl. 30), os pagamentos cuja causa ou operação não foi demonstrada pelo contribuinte (item 002 do auto de infração) dizem respeito a pagamentos de supostos empréstimos para os quais não foi apresentada comprovação idônea. A fiscalização fundamentou o lançamento destes valores no art. 674, § 1º, do RIR/99. Esta matéria não será objeto do presente recurso especial.

De acordo com o item 3.5.2 do Termo de Verificação Fiscal – TVF (fl. 42), os pagamentos a beneficiários não identificados (item 001 do auto de infração) correspondem a pagamentos em dinheiro de prêmios por apostas bem sucedidas em máquina de jogos eletrônicos de vídeo-loteria. A fiscalização fundamentou o lançamento destes valores no art. 674, *caput*, do RIR/99.

A Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, ao apreciar o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, exarou o acórdão 2202-01.460, que se encontra às fls. 1103/1111 e cuja ementa é a seguinte:

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL

Se foi concedida, durante a fase de defesa, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, bem como se o sujeito passivo revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substanciosa defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

PEDIDO DE PERÍCIA - INDEFERIMENTO

É de ser indeferido o pedido de perícia contábil quando a prova que se pretende formular com a perícia era de exclusiva responsabilidade do sujeito passivo.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - DISTRIBUIÇÃO DE PRÊMIOS - SORTEIOS VÍDEOS LOTÉRIAS

Estão sujeitos à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, os prêmios pagos no jogo de bingo e por máquinas eletrônicas de qualquer valor, não se aplicando o limite de isenção previsto no parágrafo 1º do art. 676 do RIR/1999.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA.

A incidência também alcança 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.

DA MULTA QUALIFICADA

Cabível a multa qualificada de 150%, majorada em 50%, quando estiver perfeitamente demonstrado nos autos, que o agente envolvido na prática da infração tributária conseguiu o objetivo desejado de, reiteradamente, ocultar parte do faturamento, deixando, com isto, de recolher os tributos devidos.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a Turma, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares suscitadas e, no mérito, negou provimento ao recurso. Especificamente quanto aos pagamentos de prêmios por apostas bem sucedidas nas máquinas de jogo operadas pelo contribuinte, a Turma *a quo* entendeu correta a qualificação legal em que se fundamentou a autuação (art. 674, *caput*, do RIR/99 – pagamento a beneficiário não identificado).

Intimado do acórdão, o contribuinte opôs os embargos de declaração de fls. 1118/1121 para sanar suposta omissão da Turma *a quo* ao não se pronunciar quanto à petição de fls. 1108/1110, pela qual o contribuinte pediu a redistribuição do feito para alguma

das Turmas / Câmaras da Primeira Seção, arguindo a competência exclusiva desta para processar e julgar a matéria em discussão.

Os embargos de declaração foram rejeitados uma vez que a petição mencionada pelo contribuinte não havia sido juntada aos autos antes do julgamento, de modo que sobre ela a Turma não poderia ter se omitido. A decisão sobre os embargos também afirmou a competência da Turma *a quo* para julgamento da matéria em discussão (fls. 1.161/1.163).

Intimado em 05/09/20102 (intimação 801/2012 juntada à fl. 1.165 e AR juntado à fl. 1.167), o contribuinte interpôs o recurso especial de fls. 1170/1197 em 20/09/2012, requerendo (i) a anulação do acórdão recorrido diante da incompetência do órgão que o proferiu; (ii) a anulação do lançamento sobre pagamentos a beneficiários não identificados, por erro na qualificação jurídica dos fatos, uma vez que deveria ter sido aplicado o art. 676 do RIR/99, e não o art. 674 adotado pela fiscalização; e (iii) a desqualificação da penalidade aplicada, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Ao recurso especial foi dado seguimento somente quanto à exigência sobre pagamentos a beneficiários não identificados, conforme Despacho s/n de 18/02/2013 (fls. 1293/1300) do Presidente da Câmara *a quo*, mantido pelo Despacho nº s/n de mesma data, do Presidente da CSRF (fls. 1301/1302), proferido nos termos do art. 71 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Regularmente intimada da admissão parcial do recurso especial interposto pelo contribuinte (fls. 1258), a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 1310/1319), sustentando a qualificação legal dos fatos adotada pela fiscalização como correta.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Passo à análise da admissibilidade do recurso especial interposto pela contribuinte.

O recurso foi admitido em razão da divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas nºs 104-22.882 e 102-48.066. Os acórdãos paradigmas encontram-se assim ementados:

Acórdão nº 104-22.882

“(…) DISTRIBUIÇÃO DE PRÊMIOS DE VIDEOLOTERIA - REGIME DE TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA DE FONTE - RESPONSÁVEL PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - SUJEITO PASSIVO – O sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de responsável pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre a distribuição de prêmios, nas atividades de apostas em vídeo-loteria, é a fonte pagadora. (...)”

Acórdão nº 102-48.066

“JOGOS DE BINGO — ENQUADRAMENTO - Os jogos de bingo estão enquadrados como sorteios de qualquer espécie e sua premiação em dinheiro se sujeita à incidência do imposto sobre a renda na fonte, com alíquota de 30%, nos termos do artigo 676 do RIR, de 1999. Quando a premiação se der mediante entrega de bens, há incidência do imposto sobre a renda na fonte, com alíquota de 20%, conforme previsto no artigo 677 do RIR, de 1999. Incabível reajustamento da base de cálculo que só é aplicável nas hipóteses previstas no artigo 674 do Decreto nº 3.000, de 1999.

VALIDADE DO LANÇAMENTO — REQUISITOS.

- A validade do lançamento tributário pressupõe, obrigatoriamente, a identificação do sujeito passivo, a descrição da matéria tributável, a identificação da regra-matriz da exigência tributária que incide sobre o fato descrito e, consequentemente, o valor do crédito tributário.

- Para validade do lançamento, em relação a cada uma das matérias tributadas, não basta apontar uma norma, mas sim a norma que efetivamente incide sobre o fato descrito e que, em face de sua incidência, tem como consequência a exigência do crédito tributário.

- Sempre que o agente fiscal descrever um fato e aplicar norma que não incide sobre o fato descrito, o lançamento assim

realizado é nulo, pois a norma legal que sustentaria a validade do lançamento não teve incidência sobre o fato tributável.

- No caso dos autos, quanto ao item 001, a fiscalização descreveu a atividade de bingo e pretendeu realizar a tributação com base no artigo 674 do RIR, que não tem incidência sobre tal atividade, o que resulta na nulidade do lançamento em relação a este ponto.”

No presente caso, a Turma *a quo* adotou o entendimento de que é correta a qualificação legal do lançamento sobre os pagamentos de apostas bem sucedidas nas máquinas de jogos eletrônicos operadas pelo contribuinte na regra geral de pagamento a beneficiários não identificados prevista no *caput* do art. 674 do RIR/99.

No acórdão 104-22.882, a 4ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, para afirmar a sujeição passiva da fonte pagadora, adotou o entendimento de que o pagamento de prêmios por apostas em videoloteria se submete ao regime do art. 676 do RIR/99.

Já no acórdão 102-48.066, a 2ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, analisando caso de lançamento de IRRF sobre prêmios pagos a apostadores não identificados, adotou o entendimento de que tais pagamentos se sujeitam ao art. 676 do RIR/99.

Embora não haja nos votos dos acórdãos paradigmas análise específica sobre o possível confronto entre artigos 674 e 676, as circunstâncias fáticas são comparáveis às do acórdão recorrido – prêmios de vídeo-loteria que por natureza são pagos a beneficiários não identificados. Nos paradigmas decidiu-se pela aplicação do art. 676 do RIR/99, no acórdão recorrido pela aplicação do art. 674 do RIR/99.

Os acórdãos paradigma entenderam que pagamentos de prêmios por apostas em jogos eletrônicos / bingos são regidos pelo art. 676 do RIR/99. A aplicação de referida conclusão ao caso dos autos é suficiente para que seja alterado o acórdão recorrido.

A meu ver resta caracterizada divergência – para os mesmos fatos os acórdãos sob comparação decidiram pela aplicação de enunciados normativos (e incidências) distintas, cabendo a este colegiado decidir, na sua função de uniformização, o regime tributário aplicável a tal situação fática.

Conheço do recurso especial interposto pela contribuinte, neste ponto.

Passo à análise do mérito.

O presente recurso especial versa apenas sobre o item 001 do auto de infração, cuja explicação no TVF está assim posta:

“3.5.2. Falta de Recolhimento do IRFONTE incidente sobre os prêmios pagos – Pagamento a Beneficiário Não Identificado

Conforme anteriormente detalhado, a fiscalizada deixou de escriturar a receita correspondente à exploração da atividade de vídeo loterias nos anos de 2005, 2006 e 2007.

Neste sentido, as saídas de máquinas, assim entendidas como pagamentos dos prêmios decorrentes das apostas bem

sucedidas não foram submetidas ao pagamento do imposto de renda na fonte conforme determina a legislação vigente.

Os valores dos prêmios pagos em espécie aos apostadores estão sujeitos a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 30%. Tendo em vista que os valores dos prêmios distribuídos foram levantados tomando-se por base as “saídas de máquinas”, constantes dos Relatórios de Controle de Máquinas apreendidos na Operação Zebra para os anos de 2006 e 2007 e ainda para o dia 10.09.2005, conforme cópias anexadas ao presente, não foi possível a identificação dos beneficiários dos prêmios, caracterizando-se a hipótese de pagamento a beneficiário não identificado.

Para apuração do IRRF devido, os valores pagos a beneficiários não identificados foram considerados líquidos, tendo sido efetuado o reajustamento da respectiva base de cálculo. Sobre a base reajustada foi aplicada a alíquota de 35% exclusivamente na fonte, na forma do art. 674 do RIR/99 (Lei 8981, art. 61), conforme Demonstrativo “Levantamento do IRRF sobre o Pagamento a Beneficiário não Identificado”, anos 2005, 2006 e 2007, anexos ao presente, que serviram de base ao lançamento de ofício do IRFONTE incidente sobre pagamentos a beneficiários não identificados, efetuado nesta data.” (grifei)

Os pagamentos de prêmios por apostas bem sucedidas nas máquinas de vídeo loteria operadas pela Recorrente foram enquadrados pela fiscalização no art. 674 do RIR/99 (pagamento a beneficiário não identificado), cuja redação é a seguinte:

“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).” (grifei)

Estas disposições regulamentares têm fundamento no art. 61 da Lei 8.981/95:

“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.”*

Sustenta a recorrente que os fatos descritos pela fiscalização não se qualificam como pagamentos a beneficiários não identificados que se sujeitam ao art. 674, mas sim como pagamentos em dinheiro de prêmios por sorteios de qualquer espécie sujeitos ao art. 676, I, do RIR/99, cuja redação é a seguinte:

“Art. 676. Estão sujeitos à incidência do imposto, à alíquota de trinta por cento, exclusivamente na fonte:

I – os lucros decorrentes de prêmios em dinheiro obtidos em loterias, inclusive as instantâneas, mesmo as de finalidade assistencial, ainda que exploradas diretamente pelo Estado, concursos desportivos em geral, compreendidos os de turfe e sorteios de qualquer espécie, exclusive os de antecipação nos títulos de capitalização e os de amortização e resgate das ações das sociedades anônimas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 14);

II – os prêmios em concursos de prognósticos desportivos, seja qual for o valor do rateio atribuído a cada ganhador (Decreto-Lei nº 1.493, de 7 de dezembro de 1976, art. 10).”

O fundamento legal do art. 676, I, do RIR/99 é o art. 14 da Lei 4.506/64, que tem a seguinte redação:

“Art. 14. Ficam sujeitos ao imposto de 30% (trinta por cento), mediante desconto na fonte pagadora, os lucros decorrentes de prêmios em dinheiro obtidos em loterias, mesmo as de finalidade assistencial, inclusive as exploradas diretamente pelo Estado, concursos desportivos em geral, compreendidos os de turfe e sorteios de qualquer espécie, exclusive os de antecipação nos títulos de capitalização e os de amortização e resgate das ações das sociedades anônimas.”

A aplicação do art. 674 do RIR/99 (art. 61 da Lei 8.981/95) requer que a pessoa jurídica não esteja apta a identificar o beneficiário do pagamento feito por ela.

Por sua vez, a aplicação do art. 676 do RIR/99 (art. 14 da Lei 4.506/64) requer que a natureza do pagamento seja de “prêmios em dinheiro obtidos em loterias, mesmo as de finalidade assistencial, inclusive as exploradas diretamente pelo Estado, concursos desportivos em geral, compreendidos os de turfe e sorteios de qualquer espécie, exclusive os de antecipação nos títulos de capitalização e os de amortização e resgate das ações das sociedades anônimas”.

Tal como descreveu a fiscalização no TVF, cuidam os autos de pagamentos de prêmios de sorteios em geral (por meio das máquinas operadas pelo contribuinte) para apostadores não identificados pelo contribuinte.

O fatos do caso atendem, então, a discriminantes presentes tanto na regra do art. 674 do RIR/99 (i.e. beneficiários não identificados) como no art. 676 (i.e. natureza de prêmios em dinheiro de sorteios em geral).

Em face da aparente antinomia, faz-se necessário recorrer aos tradicionais critérios de solução: critério hierárquico (norma superior revoga norma inferior), o critério da especialidade (norma especial afasta norma geral) e o critério cronológico (norma posterior revoga norma anterior).

Os arts. 674 e 676 do RIR/99 regulamentam dispositivos de leis ordinárias sobre o IRRF, de modo que não se pode falar em hierarquia entre eles.

O critério cronológico também não auxilia a solução da antinomia, pois, apesar de o art. 14 da Lei 4.506/64 ser anterior à Lei 8.981/95, o legislador de 1995 se referiu expressamente a ele no § 3º do art. 63 da mesma Lei 8.981/95, para preservar sua vigência:

Art. 63. Os prêmios distribuídos sob a forma de bens e serviços, através de concursos e sorteios de qualquer espécie, estão sujeitos à incidência do imposto, à alíquota de vinte por cento, exclusivamente na fonte. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (...)

§ 3º. O disposto neste artigo não se aplica aos prêmios em dinheiro, que continuam sujeitos à tributação na forma do art. 14 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964."

A ressalva feita pelo legislador de 1995 sobre a vigência do art. 14 da Lei 4.506/64 indica que a solução da antinomia ora em discussão deve ser dada pelo critério da especialidade.

Cumpre, pois, identificar qual a relação de especialidade entre os enunciados prescritivos dos arts. 674 e 676 do RIR/99.

O art. 674 do RIR (e seu correspondente art. 61 da Lei 8.981/95) contém ressalva expressa de não serem aplicáveis a casos regidos por normas especiais. Em outras palavras, o próprio artigo 674, que trata de pagamentos a beneficiários não identificados, se auto regula incidência residual que fica afastada quando houver incidência mais específica.

Assim, em casos regidos por normas especiais, ainda que se trate de pagamentos a beneficiários não identificados, o art. 674 do RIR/99 deve ser ressaltado em favor de norma especial.

Por outro lado, o art. 676 do RIR/99 e seu correspondente art. 14 da Lei 4.506/64 não ressaltam expressamente a hipótese de pagamento de prêmios por sorteios em geral a beneficiários não identificados. É dizer, tais dispositivos da legislação do IRRF aplicam-se a qualquer pagamento em dinheiro de prêmios por sorteios em geral, não se limitando aos casos de pagamento a beneficiários identificados pela fonte pagadora.

O discriminante “pagamento a beneficiário não identificado” não é relevante para afastar a aplicação do art. 676 do RIR/99, já o discriminante “pagamento de prêmio em dinheiro de sorteio em geral” é suficiente para afastar a aplicação do art. 674 do RIR/99, posto que se trata de caso previsto em norma especial.

O art. 676 é, assim, especial em relação ao art. 674, ambos do RIR/99.

Esta conclusão está em linha com a realidade dos fatos aos quais se deve aplicar os dispositivos legais em comento. Como é intuitivo, a própria realidade da operação de máquinas de vídeo loteria não pressupõe a identificação dos beneficiários do prêmio pago.

Atento a esta dificuldade prática, o legislador dispôs de forma específica a tributação exclusiva na fonte de 30% sobre o prêmio pago, o que implica dispensar o apostador beneficiário de oferecer o respectivo valor à tributação pelo imposto de renda e, por conseguinte, também dispensar a fiscalização pelas autoridades tributárias acerca da efetiva tributação dos prêmios pelos beneficiários, concentrando tais esforços na fonte pagadora.

A 1ª Turma desta CSRF também chegou a esta conclusão no julgamento de lançamento de IRRF (conexo a lançamento de IRPJ) sobre fatos similares, tendo proferido o acórdão n.º 9101-001.845 (sessão de 10/12/2013), cuja ementa segue transcrita abaixo, no que interessa:

“(...)Os prêmios pagos por meio de máquinas caça-níquel estão enquadrados como sorteios de qualquer espécie, e sua premiação em dinheiro se sujeita à incidência do imposto sobre a renda na fonte, com alíquota de 30%, nos termos do artigo 676 do Regulamento aprovado pelo Decreto 3.000, de 1999. Incabível a classificação de pagamentos da espécie nas hipóteses prevista no caput no artigo 674 do mesmo Regulamento, que expressamente ressalva o disposto em normas especiais.”

O resultado do julgamento da 1ª Turma da CSRF foi de provimento por ampla maioria, vencido neste ponto o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Entendo, portanto, que os pagamentos em dinheiro de prêmios para apostadores não identificados nas máquinas de jogos eletrônicos do contribuinte estão sujeitos ao art. 676 do RIR/99 e art. 14 da Lei 4.506/64, e não ao art. 674 do RIR/99 e art. 61 da Lei 8.981/95.

O lançamento (item 001 do auto de infração), contudo, está fundamentado no art. 674 do RIR/99. A norma individual e concreta está, assim, em desajuste com a norma geral e abstrata. O lançamento está viciado por erro de direito.

Corrigir o desajuste entre a o lançamento e a norma que o fundamenta representaria efetuar um novo lançamento. Como tive a oportunidade de me manifestar em sede doutrinária (*Pesquisas Tributárias – Nova Série, n.º 18 - Questões controvertidas no processo administrativo fiscal – CARF*, coord. Ives Gandra da Silva Martins, pp. 567/614), tal atividade não cabe ao órgão julgador.

Além disto, verifico que o lançamento de IRRF foi efetuado sobre valores coligidos pela fiscalização com base nos valores de “saídas de máquinas” constantes de “relatórios de controle de máquinas” das máquinas operadas pela Recorrente.

Consoante manifestação da Coordenação do Sistema de Tributação (COSIT) na Solução de Consulta Interna 11/2013, o lançamento de IRRF sobre pagamentos sem causa

ou a beneficiário não identificado, amparado no art. 674 do RIR/99, requer a demonstração da ocorrência de efetivo pagamento sobre o qual se lança o imposto.

A COSIT chegou a esta conclusão para negar a possibilidade de lançamento “automático” de IRRF sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. Nestes casos, sem que haja prova do efetivo pagamento, não fica autorizado, por si só, o lançamento de IRRF com base no art. 674 do RIR/99:

“Ementa: O registro contábil de despesa amparado em nota fiscal inidonea não autoriza, por si só, além da exigência do IRPJ (em face da glosa da despesa inexistente ou não comprovada), a cobrança a pelo Fisco do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

A glosa de custo ou despesa, baseada em nota fiscal inidonea é compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento.

Dispositivos Legais: Decreto no 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - RIR/1999), arts. 217, 299 e 674.”

No ponto, vale transcrever trechos da conclusão da referida solução de consulta:

*“17. A aplicação da regra prevista no art. 61 da lei no 8.981, de 1995, na hipótese de glosa da despesa decorrente de inidoneidade do documento que dá base ao dispendio, deve ser analisada com cuidado. O fato gerador referente à exigência de crédito tributário correspondente a pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado considera-se ocorrido na data do pagamento. **Ou seja, a exigência do IRRF tem como pressuposto a existência de um pagamento.***

18. Conforme sustentado pela Consulente, para haver lançamento de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, o auditor-fiscal deve demonstrar concretamente a existência de pagamento.

*19. Em sendo assim, a princípio, não poderia haver lançamento de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. **A aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.***

20. O lançamento não pode ser feito de forma automática, ou seja, a despesa amparada por nota fiscal inidonea não autoriza, por si só, a cobrança a do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. Se houver comprovação por parte da autoridade fiscal da existência concreta do pagamento, deverá ser feito o lançamento do IRRF.

21. *Caberá à autoridade fiscal demonstrar concretamente a existência de pagamento. Havendo a identificação do pagamento relacionado à nota fiscal inidonea, e sendo ela indicada pelo contribuinte como razão ou causa do pagamento, caberá a exigência do IRRF sobre o valor pago.” (grifei)*

As conclusões acima se aplicam *mutatis mutandis* ao caso dos autos, nos quais a exigência de IRRF sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado tem como suporte probatório apenas relatórios de controle das máquinas que, apesarem de servirem de indícios da ocorrência de pagamentos, não os provam.

Assim, ainda que fosse possível aplicar o art. 674 do RIR/99 (com o que não concordamos), a fiscalização não se desincumbiu do dever de provar a ocorrência de pagamentos para fundamentar o lançamento do IRRF ora em julgamento, não cumprindo com todos os pressupostos materiais para a validade do auto de infração que, assim, deve ser julgado nulo no item que corresponde ao imposto na fonte.

Merece provimento, então, o apelo especial do contribuinte, para que seja cancelada a exigência relativa ao item 001 do auto de infração.

Destarte, conheço do recurso do contribuinte na parte admitida para DAR-LHE PROVIMENTO e reformar o acórdão recorrido para que seja cancelada a exigência do item 001 do auto de infração.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad