



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10480.727280/2012-47</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.875 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	KELBE PARTICIPAÇÕES LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF**

Ano-calendário: 2008, 2009

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.  
OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA.

Estão sujeitos à incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os pagamentos efetuados ou recursos entregues a sócio, contabilizados ou não, quando não for comprovada a sua causa mediante documentação hábil e idônea.

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

Ante à disposição legal do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, é adequada a penalidade aplicada

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Sergio Magalhães Lima** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Ricardo Pezzuto Rufino, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da DRJ que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Em face da contribuinte foi lavrado **auto de infração de IRRF** (fls. 3 a 8), em relação aos anos-calendário de 2008 e 2009, exigindo o tributo por pagamento a beneficiário não identificado, a partir dos registros contábeis da contribuinte e dos extratos bancários obtidos com a mesma.

Conforme relato do Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (fls. 9 a 14), destaco as principais constatações, relatado no acórdão recorrido:

2.1. Aduziu que a pessoa jurídica fiscalizada Kelbe Participações Ltda nos anos-calendários de 2008 e 2009 tinha por objeto social a participação em outras sociedades como sócia, quotista, acionista ou membro de consórcio e administração de bens próprios e de terceiros.

2.2. Relatou que o procedimento de fiscalização foi a verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ, CSLL, IOF e IRRF dos anos-calendários de 2008 e 2009.

2.3. Afirmou que a contribuinte nos anos-calendários de 2008 e 2009, sujeitos ao procedimento fiscal, entregou as DIPJs com opção pelo regime tributário do Lucro Real, e apuração anual do IRPJ e da CSLL.

2.4. Declarou que a contribuinte em resposta ao Termo de Incício de Fiscalização apresentou os seguintes documentos:

- a) livros contábeis (em meio digital, no formato do Ato Declaratório Executivo — ADE, nº 15, e no formato pdf);
- b) LALUR — Livro de Apuração do Lucro Real;
- c) extratos bancários do ano-calendário 2009;
- d) comprovantes das retenções de tributos federais;
- e) contratos de mútuo, de locação de imóveis e de compra e venda;
- f) contratos de mútuo, de locação de imóveis e de compra e venda;
- g) Demonstrativo das bases de cálculo mensais da CSLL;

2.5. Afirmou que apesar de diversas reintimações a fiscalizada não apresentou documentos referentes a receitas, custos e despesas.

2.6. Relatou que em razão da fiscalizada não apresentar os documentos hábeis e idôneos que lastreiem os registros dos livros contábeis apresentados, arbitrou o lucro da empresa, e efetuando lançamento de IRPJ e CSLL dentro do processo administrativo nº 10480.727278/2012-78.

2.7. Declarou que o IRRF lançado no presente processo, refere-se a destinatários de recursos identificados na contabilidade (beneficiários das operações), em que a saída do numerário está confirmada tanto pelos lançamentos contábeis quanto pelos extratos bancários do Banco Rural-agência 0080, conta corrente 06 000652-

1. Abaixo a lista dos beneficiários:

Data	Valor	Destinatários dos Recursos
28/04/2008	421.000,00	Flavia Maria Coelho Duarte Ribeiro
19/03/2009	1.280.000,00	Zihuatanejo do Brasil Açúcar e Álcool SA
20/11/2009	597.000,00	Zihuatanejo do Brasil Açúcar e Álcool SA
15/12/2009	170.000,00	Folha de Pernambuco
15/12/2009	130.000,00	Folha de Pernambuco
15/12/2009	130.000,00	Folha de Pernambuco
15/12/2009	130.000,00	Folha de Pernambuco
15/12/2009	140.000,00	Folha de Pernambuco
15/12/2009	140.000,00	Folha de Pernambuco
15/12/2009	170.000,00	Folha de Pernambuco
20/12/2009	125.000,00	Folha de Pernambuco

2.8. Afirmou que mesmo após 5 reintimações, a fiscalizada não apresentou documento hábil e idôneo que comprove a efetiva entrega de recursos financeiros a essas pessoas.

2.9. Declarou que em razão da falta de comprovação da efetiva entrega dos recursos aos destinatários identificados na contabilidade, estando a saída do numerário confirmada tanto pelos lançamentos contábeis como pelo extrato bancário, efetuou o lançamento do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, previsto no artigo 61 da Lei 8.981/95.

Em suma, portanto, o auto de infração em julgamento diz respeito aos pagamento sem causa acima relacionados, tendo sido exigida multa de ofício.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.388 a 1.397). Colaciono o relato da decisão recorrida, por bem sintetizar as matérias impugnadas:

4.1. Aduziu que realizou efetiva entrega à beneficiária Flávia Maria Coelho Duarte Ribeiro, que é sócia da impugnante. Afirmou que pegou emprestado da sócia a quantia de R\$ 400.000,00, conforme contrato de mútuo anexo, por estar passando com problemas de caixa em dezembro de 2007. Disse que os termos do contrato de mútuo entre a impugnante e a sócia é a mesma condição imposta pela instituição financeira para empréstimo à pessoa física. Declarou que em

28/04/2008, de acordo com o contrato de mútuo, perfazia o valor de R\$ 421.000,00. Afirmou que com o fito de saudar o contrato de mútuo junto à Sra. Flávia, efetuou uma transferência bancária de sua conta corrente nº 14.101170-0 do Banco Rural, para a conta corrente nº 07.100517-3, no mesmo banco, de titularidade da sra. Flávia Maria Coelho Duarte Ribeiro. Declarou que a sócia da impugnante deu quitação conforme recibo anexado. Citou decisão do CARF.

4.2. Afirmou que realizou efetiva entrega à beneficiária Zihuatanejo do Brasil Açúcar e Álcool S/A. Declarou que esta empresa, para efetuar suas atividades possui arrendamento de imóveis e maquinários da empresa Companhia Geral de Melhoramentos em Pernambuco S/A localizados no município de Rio Formoso e cidades vizinhas. Disse que a Zihuatanejo possui escritório no Município de Rio Formoso, onde faz o pagamento dos trabalhadores rurais responsáveis pelo corte da cana. Declarou que em 19/03/2009 enviou à instituição bancária na qual possuía conta corrente, uma solicitação de transferência do valor de R\$ 1.280.000,00 para conta corrente da empresa Zihuatanejo. Para comprovação da efetiva entrega dos recursos, disse que juntou o extrato bancário da empresa Zihuatanejo do Brasil e Álcool S/A do Banco Bradesco agência 2960 conta 742-0.

4.3. Relatou que em 20/11/2009 a empresa Zihuatanejo iria efetuar o pagamento do pessoal do corte de cana, e solicitou o envio de tal recurso. Disse que assim, enviou uma carta à instituição bancária, solicitando a remessa do valor de R\$ 597.000,00, através de carro forte, para o escritório da empresa Zihuatanejo, na cidade de Rio Formoso. Aduziu que para demonstrar a devida entrega dos valores, juntou ainda a cópia do cheque nº 184.928 da sua conta corrente, referente ao saque realizado, os registros contábeis, referente ao recurso pago. Afirmou que anexou ainda o razão contábil da empresa Zihuatanejo que confirma o ingresso dos valores em sua contabilidade.

4.4. Asseverou que em relação aos pagamentos dos dias 15/12/2009 e 20/12/2009, que seria para Folha de Pernambuco, houve erro nos históricos dos lançamentos contábeis, e o beneficiário na verdade foi a Companhia Geral de Melhoramentos em Pernambuco, empresa com a qual a impugnante possui contrato de gestão financeira. Afirmou que o somatório dos valores citados alcança o montante de R\$ 1.135.000,00. Declarou que a comprovação da efetiva entrega dos citados valores é feita mediante a juntada dos recibos de quitação emitidos pela Companhia Geral de Melhoramentos para a impugnante, bem como mediante a juntada do diário geral da Companhia Geral de Melhoramentos que comprovam a efetiva entrega. Aduziu que os valores foram registrados em 26/11/2009, pois foi nesse momento que houve a emissão dos cheques, e somente em 15/12/2009 é que referidos cheques foram sacados. Disse que por esse motivo, a impugnante em um primeiro momento (26/11/2009) efetua o registro contábil de debitar a conta de cheques a compensar e creditar bancos. Aduziu que somente com a compensação dos cheques é que efetivamente baixa a conta de cheques a compensar contra a conta de Banco Rural.

4.5. Afirmou que a fiscalização aplicou indevidamente a multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1945. Asseverou que a pena precisa ser individualizada. Citou princípio da proporcionalidade e isonomia.

4.6. Ao final pediu a aplicação do art. 112 do CTN.

A DRJ conheceu e julgou pela improcedência da impugnação (fls. 1.487 a 1.493). Inicia a decisão frisando que a contribuinte foi intimada em cinco oportunidades e não atendeu à fiscalização. Entendeu que os recursos entregues à Sra. Flávia, embora sob o manto do contrato de mútuo, não houve comprovação da entrega do valor pela mutuante à contribuinte, motivo pelo qual a operação não está comprovada. Com relação aos recursos entregues à Zihuatanejo, assevera que a quantia de R\$ 1.280.000,00 está refletida na contabilidade e nos documentos bancários da contribuinte, mas não foi comprovada a causa do pagamento, ao passo que o valor de R\$ 597.000,00 somente foi registrado contabilmente, sem reflexos nos documentos bancários, e que também não foi comprovada sua causa. Sobre os recursos entregues à Folha de Pernambuco, apesar do erro alegado pela contribuinte, foi apresentado somente recibos, sem demonstrar o beneficiário dos recursos, sendo adequada a cobrança. Por fim, manteve a multa de ofício imputada no lançamento.

A contribuinte, intimada em 06/06/2019, apresentou Recurso Voluntário em 05/07/2019 (fls. 1.504 a 1.515). Suscita a nulidade do acórdão recorrido, porquanto a fundamentação teria inovado o fundamento jurídico do lançamento. No mais, reprisa as alegações da impugnação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

### ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### DELIMITAÇÃO DA LIDE

Inicialmente, nota-se no TVF que a autoridade fiscal intimou a contribuinte a comprovar a efetiva entrega de recursos registrados em sua contabilidade aos beneficiários, em cinco oportunidades. A contribuinte não se manifestou em nenhuma delas.

Foi também intimada a apresentar os extratos bancários dos anos de 2008 e 2009, mas apenas os extratos do ano de 2009 foram entregues à fiscalização.

Considerou que houve falta de comprovação da efetiva entrega dos recursos aos destinatários identificados na contabilidade, mas que houve a saída de numerário da conta-corrente da contribuinte, atraindo a incidência do IRRF, conforme dispõe o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995.

Então, concluiu, “considerando as inúmeras intimações e reintimações para que fossem comprovadas as efetivas entregas dos recursos aos destinatários identificados nos assentamentos contábeis da empresa, sem que o sujeito passivo as atendesse, ou apresentasse as justificativas do não atendimento, será lançado o IRRF dos anos-calendário de 2008 e 2009 (...)”.

Eis o registro contábil dos valores considerados como suporte para o lançamento do IRRF:

Data	Valor	Destinatários dos Recursos
28/04/2008	421.000,00	Flavia Maria Coelho Duarte Ribeiro
19/03/2009	1.280.000,00	Zihuatanejo do Brasil Açúcar e Álcool SA
20/11/2009	597.000,00	Zihuatanejo do Brasil Açúcar e Álcool SA
15/12/2009	170.000,00	Folha de Pernambuco
15/12/2009	130.000,00	Folha de Pernambuco
15/12/2009	130.000,00	Folha de Pernambuco
15/12/2009	130.000,00	Folha de Pernambuco
15/12/2009	140.000,00	Folha de Pernambuco
15/12/2009	140.000,00	Folha de Pernambuco
15/12/2009	170.000,00	Folha de Pernambuco
20/12/2009	125.000,00	Folha de Pernambuco

Com relação à **Sra. Flávia Ribeiro**, o extrato bancário de fls. 1.441 comprova o pagamento de R\$ 421.000,00 no dia 28/04/2008.

No documento de fls. 1.358 a 1.367, extratos bancários da contribuinte, nota-se os seguintes pagamentos:

**a. Zihuatanejo do Brasil Açúcar e Álcool SA:**

- (i) 19/03/2009 – SPB – TED 11100010 – R\$ 1.280.000,00;
- (ii) 20/11/2009 – CHEQUE 00184928 – R\$ 597.000,00.

**b. Folha de Pernambuco:**

- (i) 15/12/2009 - CHEQUE COMPENSADO - MAIOR VLR 00184917 - R\$ 125.000,00;
- (ii) 15/12/2009 - CHEQUE COMPENSADO - MAIOR VLR 00184916 - R\$ 140.000,00;

- (iii) 15/12/2009 - CHEQUE COMPENSADO - MAIOR VLR 00184910 - R\$ 170.000,00;
- (iv) 15/12/2009 - CHEQUE COMPENSADO - MAIOR VLR 00184914 - R\$ 130.000,00;
- (v) 15/12/2009 - CHEQUE COMPENSADO - MAIOR VLR 00184913 - R\$ 130.000,00;
- (vi) 15/12/2009 - CHEQUE COMPENSADO - MAIOR VLR 00184911 - R\$ 170.000,00;
- (vii) 15/12/2009 - CHEQUE COMPENSADO - MAIOR VLR 00184916 - R\$ 140.000,00;
- (viii) 15/12/2009 - CHEQUE COMPENSADO - MAIOR VLR 00184912 R\$ 130.000,00.

No auto de infração, verifica-se que a autoridade fiscal descreveu que a infração foi: “*Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre entregas de recursos a beneficiários, não efetivamente comprovadas (...)*” e o enquadramento legal foram os artigos 61 e 62 da Lei nº 8.981/1995. Veja:

0001 PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO  
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE ENTREGAS DE RECURSOS NÃO COMPROVADAS

Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre entregas de recursos a beneficiários, não efetivamente comprovadas, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, anexo e parte integrante deste auto de infração, e no(s) valor(es) abaixo especificado(s):

Feitas estas considerações, passo ao julgamento.

#### PRELIMINARMENTE – Nulidade da decisão recorrida

A contribuinte suscita a nulidade do acórdão recorrido, por inovação de fundamento jurídico, porquanto a decisão *a quo* manteve o lançamento fiscal por não ter sido comprovada *a operação e a causa dos recursos entregues* aos beneficiários Sra. Flávia e Zihuatanejo, ao passo que com relação à Folha de Pernambuco, ter sido apresentado apenas recibos, e não documentos bancários que comprovem o beneficiário das transferências.

Muito embora no TVF a autoridade fiscal apenas tenha afirmado que não se sabia os reais beneficiários dos pagamentos sujeitos ao IRRF, os autos de infração expressamente consideraram que esses recursos entregues não foram efetivamente comprovados.

Deve-se ressaltar que o procedimento fiscal correu *quase* à revelia da contribuinte, que apenas forneceu os extratos bancários do ano de 2009. Não entregou os extratos bancários do ano de 2008 e nem sequer prestou esclarecimentos à fiscalização, ainda que intimada em cinco distintas oportunidades.

A DRJ não inovou o lançamento de ofício. As acusações fiscais e o lançamento fiscal permitem interpretar que tanto os beneficiários não eram identificados quanto houve pagamento sem causa, ainda que identificados os beneficiários.

Não há nulidade do acórdão recorrido, motivo pelo qual rejeito a preliminar arguida.

## MÉRITO

### IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado

O artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, fundamento da autuação, tem a seguinte redação:

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.

Antes de adentrar ao caso, teço algumas considerações.

O artigo 128<sup>1</sup> do Código Tributário Nacional disciplina a técnica de cobrança de tributos na fonte. A partir de sua leitura, a interpretação que se extrai é pela permissão para que um *terceiro*, sujeito vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, seja responsável pelo pagamento de tributo decorrente da obrigação principal a qual inicialmente não lhe dizia respeito, caso o recolhimento e a retenção que lhe foi imposta pela legislação não tenha sido observada. É o exemplo da fonte pagadora que é obrigada a recolher tributo por não ter observado a retenção na fonte.

A ideia principal, subjacente à cobrança de tributos na fonte, é a da praticabilidade da tributação, sopesando-a, obviamente, com o princípio da capacidade contributiva. É mais fácil e menos oneroso, por exemplo, obrigar a retenção na fonte dos tributos que seriam devidos por milhares de contribuintes que, acaso não aplicada a técnica de arrecadação, cada fato gerador

<sup>1</sup> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

seria objeto de escrutínio individualizado (por exemplo, IRRF sobre salários pagos a funcionários, considerando eventuais ajustes anuais).

**Então, a retenção na fonte no caso do imposto de renda (tributo direto), é uma técnica de substituição tributária almejável no sistema tributário nacional, a fim de tornar a atividade de fiscalização mais eficiente.**

Por outro lado, nos casos de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, o tratamento fiscal dessas situações que também ensejam a substituição tributária se inaugurou com o artigo 2º da Lei nº 3.470/1958<sup>2</sup>. A Lei nº 4.154/1962 trouxe novas hipóteses em seu artigo 3º, §2º, sendo alterada a alíquota de incidência na fonte pela redação da Lei nº 4.357/1964 e pelo Decreto-lei nº 157/1967. Tais regramentos do IRRF eram consolidados, à sua época, no artigo 570 do RIR/1980 e, no que tange à dedutibilidade dos pagamentos, no artigo 197 do RIR/1980.

Ainda, o artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/1983 acertadamente positivou a retenção na fonte no caso de omissão de receitas ou pela redução do lucro líquido do exercício das pessoas jurídicas; posteriormente foi revogado de forma tácita pelo artigo 36 da Lei nº 7.713/1988. Então a Lei nº 8.541/1992 reinstalou tal conteúdo normativo que ao cabo foi revogado pela Lei nº 9.249/1995.

Consequente, a MP nº 812/1994, convertida na Lei nº 8.981/1995, instituiu a disciplina do artigo 61, já colacionada.

A hipótese normativa supra colacionada exige que: (i) **o pagamento tenha ocorrido**; (ii) **esteja escriturado**; e (iii) **não se identifique o seu beneficiário ou sua causa**. Difere, portanto, da situação de omissão de rendimentos, fraudes e sonegações da pessoa jurídica que são equiparadas à distribuição de lucros (artigo 44 da Lei nº 8.541/1992)<sup>3</sup>.

Também, não há incompatibilidade entre a cobrança do IRRF em conjunto com a glosa de despesas, tratando-se de situações distintas e autônomas na legislação tributária. Veja:

A primeira situação, *cobrança do IRRF*, trata-se de uma tributação exclusiva na fonte pagadora, na condição de substituto do beneficiário dos pagamentos sem causa ou daquele que não seja identificado, ao passo que a segunda situação, glosa da despesa, trata de tributação da fonte na condição de

<sup>2</sup> Art 2º Não são dedutíveis, para os efeitos do imposto de renda da pessoa jurídica, as importâncias que forem declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não fôr indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

§ 1º Desde que não atendida a condição estabelecida neste artigo, os rendimentos declarados como pagos ou creditados por sociedades anônimas serão tributados na fonte à razão de 28%.

§ 2º No caso das demais sociedades ou de firma individual, consideram-se os mesmos rendimentos como lucros pagos aos seus sócios ou titulares.

<sup>3</sup> MIGUITA, Diego. Glosa de despesas e IRRF por pagamento sem causa. Disponível em: <<https://www.jota.info/artigos/glosa-de-despesas-e-irrf-por-pagamento-sem-causa>>. Acesso em 03/10/2024.

contribuinte do IRPJ e CSLL, em razão de ter realizado dispêndios cuja dedução não atende aos requisitos legais.<sup>4</sup>

**Porém, ao se rememorar o conceito de tributo positivado no artigo 3º do Código Tributário Nacional, sabe-se que tributo não pode ser sanção por ato ilícito. Isto é, em hipótese alguma, o lançamento de IRRF deve ser atrelado ao argumento de que se trataria de uma forma de penalizar o contribuinte que não identificou o beneficiário dos pagamentos ou não tenha demonstrado a sua causa.**

A hipótese de incidência do IRRF analisada, extirpada qualquer natureza sancionatória, aproxima-se da finalidade da praticabilidade da tributação (substituição tributária), onde a fonte pagadora é presumidamente colocada na condição de substituta pelo recolhimento de tributos ao beneficiário do pagamento, pois (i) pela ótica da não identificação do beneficiário, este deveria oferecer suas receitas à tributação, mas não é possível verificar se isso foi feito, ante à sua indefinição (“se foi tributado”); ou, sob o prisma dos pagamentos sem causa, mas conhecendo o beneficiário, uma vez que a causa do pagamento não é identificada, o regime jurídico-tributário ao qual o montante deveria ser oferecido à tributação é incerto (“como foi ou deveria ser tributado”). Em ambos os casos, busca-se coibir que o beneficiário pague menos tributo que as demais pessoas jurídicas na mesma situação, quando é ele oculto ou quando sua causa é desconhecida.

Esta é a lógica dos lançamentos de IRRF e nesses moldes, não representa qualquer sanção ao contribuinte. Novamente, trata-se de substituição tributária.

Ainda sobre os pagamentos sem causa, portanto, sabe-se que o pagamento ocorreu e quem é o beneficiário, mas não se sabe os efeitos tributários do ingresso da receita ao beneficiário para fins de aferição fiscal. O lançamento parte então da premissa de que o beneficiário não se aproveite de sua própria torpeza (o desconhecimento do Fisco sobre a informação da causa, de fato, não poderia ensejar a confusão sobre “como deveria ser tributada essa receita”).

A causa, natureza jurídica do pagamento, não se equipara ao paradoxo da *causa lícita* e da *causa ilícita*, pois, ao cabo, tratando-se de *renda líquida*, o artigo 26 da Lei nº 4.506/1964<sup>5</sup>, aplicável ao IRPF e ao IRPJ, determina os efeitos jurídicos das atividades ilícitas para fins tributários, reforçando a abstração da validade jurídica dos atos praticados, prevista no artigo 118, inciso I, do Código Tributário Nacional. Portanto, com esteio no corolário da *pecúnia non olet*, cuja consequência pragmática é a tributação das rendas das atividades ilícitas, para fins de identificação da *causa* do pagamento efetuado pela fonte pagadora, a licitude ou ilicitude torna-se irrelevante.

<sup>4</sup> DANIEL NETO, Carlos Augusto. Artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 e suas controvérsias no Carf (parte 1). Disponível em <https://www.conjur.com.br/2024-jul-10/artigo-61-da-lei-no-8-981-1995-e-suas-controversias-no-carf-parte-1>. Acesso em: 01/10/2024.

<sup>5</sup> Art. 26. Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem.

Não se deve confundir a natureza jurídica da *causa* exigida para o lançamento do IRRF com a discussão sobre a dedutibilidade de despesas decorrentes de atividade ilícita pelas pessoas jurídicas. Com relação à exigência do IRRF, mais uma vez, as premissas são a praticabilidade da tributação (substituição tributária), onde a fonte pagadora é presumidamente colocada na condição de substituta do beneficiário que deveria cumprir suas obrigações tributárias. Por outro lado, a despesa considerada ilícita e glosada pela autoridade fiscal não necessariamente enseja o lançamento de IRRF à fonte pagadora, pois esse ingresso ao beneficiário, a princípio, já pode ter sido tributado num cenário normal onde os fatos jurídicos tributários são aferidos individualmente por seus contribuintes.

Entender que a ilicitude de uma despesa gera necessariamente a ausência de causa do mesmo pagamento, ao cabo, imputa à cobrança do IRRF o caráter punitivo, onde um mesmo fato (pagamento ilícito) geraria duas consequências com a mesma premissa: glosa da dedutibilidade da despesa e o lançamento do IRRF. Essa equiparação inexistente e despreza a *razão de existir* da norma impositiva do IRRF: exigir da fonte pagadora o tributo não pago pelo beneficiário ao ter esse ingresso em seu patrimônio, pois não se sabe a quem foi pago ou a razão pela qual pago (*causa*, motivo, natureza do negócio jurídico).

Alguns exemplos ilustram essa situação: empresas sob um mesmo comando diretivo que fraudam operações para reduzir a carga tributária e, na beneficiária do pagamento, suas receitas não são oferecidas à tributação (empresa operacional e empresa “noteira”); e empresas que, em conluio, imputam o véu da licitude a operações ilícitas, mas que, a beneficiária do pagamento não oferece suas receitas à tributação.

Desenvolvidas essas ideias, parece cristalino que o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 não tem natureza de sanção e, com a finalidade de tornar praticável a tributação, coloca a fonte pagadora na condição de substituição tributária a fim de coibir a prática de omissão do pagamento de tributos por parte do beneficiário do pagamento quando não identificado ou cuja causa seja desconhecida.

A conclusão parcial até aqui exposta é que o IRRF lançado por pagamento sem causa não é sanção e nem há impedimento à sua aplicação quando glosadas as despesas da pessoa jurídica.

No caso concreto, o lançamento de IRRF se deu tanto pela não comprovação da causa dos pagamentos quanto pelo pagamento a beneficiário não identificado.

Não há dúvidas que os pagamentos ocorreram, tal como já mencionado anteriormente. Além disso, os valores pagos foram registrados na contabilidade da contribuinte.

A dúvida, portanto, reside no *real beneficiário* dos pagamentos e a *causa* dos pagamentos.

Saliento que a contribuinte acostou diversos documentos à sua impugnação, contudo, muitos deles são ilegíveis.

Com relação aos pagamentos feitos à **Sra. Flávia Maria Coelho Duarte Ribeiro**, a recorrente justifica que a causa do pagamento foi a quitação de mútuo celebrado entre as partes. Às fls. 1.430 a 1.432, verifica-se o referido contrato de mútuo, que teria sido celebrado em 27 de dezembro de 2007. Contudo, noto que o reconhecimento das assinaturas se deu somente em 16/06/2012. A saber, os autos de infração datam de 04/06/2012.

Embora não se possa deslegitimar o instrumento contratual, entendo que os autos carecem de provas para se atestar a veracidade das alegações da recorrente. Ora, a prova da entrega efetiva dos recursos objeto do mútuo é simples. Basta acostar aos autos o extrato bancário que demonstre a efetiva entrega de recursos pela mutuante à contribuinte. Mas isso não foi feito.

Por essas razões, coaduno com a decisão recorrida e mantenho a exigência do IRRF sobre os **recursos entregues à Sra. Flávia Maria Coelho Duarte Ribeiro**, por não ter sido comprovada a causa do pagamento.

Sobre os pagamentos feitos à **Zihuatanejo do Brasil**, a recorrente sustenta:

Quanto aos valores destinados à empresa Zihuatanejo do Brasil Açúcar e Álcool S.A, a autoridade julgadora entendeu que apenas parte do valor entregue (R\$ 1.280.000,00) teria sido efetivamente comprovado, dessa forma, deveria ter julgado no sentido de considerar procedente em parte a Impugnação. Em relação a outra parte (a operação de R\$ 597.000,00), afirma a DRJ que nenhum dos documentos bancários apresentados constam o nome da Zihuatanejo do Brasil.

Ocorre que, conforme já explicitado, para efetuar as atividades próprias da Recorrente, foi realizado arrendamento de imóveis e maquinários da empresa Companhia Geral de Melhoramentos em Pernambuco S.A., localizados no Município de Rio Formoso e cidades vizinhas.

Sendo assim, a citada empresa possui escritório naquele município, onde faz os pagamentos dos trabalhadores rurais responsáveis pelo corte de cana. Desta forma, a Recorrente enviou à instituição bancária uma solicitação de transferência do valor de R\$ 1.280.000,00 para a conta da Zihuatanejo, este valor com a entrega devidamente comprovada, segundo a DRJ.

Quanto ao valor de R\$ 597.000,00, em que a DRJ alega não ter sido comprovado a efetiva entrega do recurso à Zihuatanejo uma vez que nos documentos bancários não constam o nome da empresa.

Ora, como informado, a Recorrente solicitou o envio de recursos para pagamento do pessoal do corte de cana, entretanto, tal valor foi enviado através do cheque n.º 184.928, que foi devidamente sacado. Assim, anexou o razão contábil da empresa Zihuatanejo que comprovou o devido ingresso deste valor em sua contabilidade, (**doc. 13** da impugnação). Sendo assim, não há que se falar em entrega não comprovada, tampouco em origem não comprovada que deu causa à operação.

De fato, os as saídas de recursos da conta bancária da contribuinte ocorreram; com relação à quantia de R\$ 1.280.000,00, foi identificado o beneficiário do pagamento (Zihuatanejo, fls. 1.443 a 1.450), ao contrário do pagamento de R\$ 597.000,00, cujo recebimento não se sabe o real beneficiário.

Sobre este último, tem-se o documento de fl. 1.451, a solicitação de provisionamento para entrega de recursos e remessa por meio de carro forte, no exato valor. Também, há um cheque, ilegível, cujo valor corresponde aos R\$ 597.000,00. No livro-diário, o histórico seria “custeio cacau”.

Tratando-se de valores sacados em espécie no banco, pode-se até inferir que seriam destinados à Zihuatanejo do Brasil. Porém, qual a causa dos pagamentos? A recorrente alega que estariam inseridos no contexto do arrendamento de imóveis e maquinários da empresa Companhia Geral de Melhoramentos em Pernambuco S.A. ou ao pagamento de pessoal, contudo, não há um contrato de arrendamento de imóveis e maquinários que comprove o negócio jurídico mencionado.

Mantenho o lançamento de IRRF, por ausência de comprovação da causa dos pagamentos.

Por fim, atinente aos recursos entregues à **Folha de Pernambuco**, a contribuinte sustenta:

Por fim, em relação aos valores supostamente pagos à Folha de Pernambuco, a Recorrente esclareceu que houve um erro na escrituração, quando na verdade o pagamento foi realizado em nome da Companhia Geral de Melhoramentos em Pernambuco S.A, com a qual a Recorrente possui um contrato de gestão financeira, também anexado à impugnação (**doc.14**).

Ademais, a DRJ alega que não houve a comprovação da efetiva entrega haja vista que a Recorrente se limitou a apresentar recibos em vez de documentos bancários que comprovassem cabalmente o beneficiário da transferência, contudo os recibos de quitação são plenamente válidos, inclusive porquê emitidos pelo próprio destinatário, bem como porque inscritos no diário geral da Companhia Geral de Melhoramentos que comprovam a efetiva entrega e registro contábeis (**doc.16** da impugnação).

Desta forma, o somatório dos valores pagos perfazem o montante de R\$ 1.135.000,00, razão pela qual não há que se falar em não comprovação da efetiva entrega dos recursos, bem como na não comprovação da origem que deu causa à operação.

Nesse ponto, assevero que a decisão recorrida entendeu que *“Como a contribuinte apresentou apenas recibos, em vez de documentos bancários que comprove cabalmente o beneficiário das transferências de recursos, consideramos que não foi comprovado o beneficiário dos recursos”*.

Tratando-se de pagamentos efetuados por meio de *cheques* a microfilmagem dos mesmos indicaria os beneficiários e aí sim poderia ser escrutinada a causa dos recursos pagos. Não há nos autos tais provas e a contribuinte sequer as apresentou no procedimento fiscal. O negócio jurídico celebrado com a Companhia Geral de Melhoramentos em Pernambuco está devidamente juntada nos autos, mas o preço, o prazo e as condições não permitem a subsunção deste negócio jurídico aos pagamentos efetuados pela contribuinte.

A bem da verdade, os recibos que constam às fls. 1.460 e seguintes correspondem às saídas consideradas no auto de infração, mas remanesce o questionamento: quem são os reais beneficiários? Qual a razão dos pagamentos? Pelos documentos juntados nos autos, não há como concatenar as alegações da contribuinte e essas provas com a infração constatada.

Portanto, mantenho o lançamento de IRRF sobre tais pagamentos, por não ter sido identificado o beneficiário dos pagamentos.

Adicionalmente a todos esses fundamentos, por entender que a decisão recorrida acertadamente analisou a situação, declaro minha concordância suas razões para negar provimento a irresignação recursal, nos termos do artigo 114, §12º, do RICARF.

### **Multa de Ofício**

A multa de ofício aplicada pela autoridade lançadora teve fundamento no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, cuja materialidade é a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração e declaração inexata. Não há ilegalidade no ato lavrado pela autoridade fiscal.

Como se sabe, o artigo 142 do Código Tributário Nacional prescreve que compete à autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento, inclusive, propondo a aplicação da penalidade cabível, atividade esta que é vinculada e obrigatória.

Portanto, ante à disposição legal do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, é adequada a penalidade aplicada, motivo pelo qual nego provimento ao Recurso Voluntário.

### **Conclusão**

Ante ao exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar arguida e, no mérito, **nego-lhe provimento**.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas**