



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.728370/2011-74
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.879 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SÃO MATEUS FRIGORÍFICO INDUSTRIAL LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. CONTEXTOS FÁTICOS. NECESSIDADE DE SIMILITUDE. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam que seus fundamentos se baseiam em contexto fático próprio. Verificando-se a ausência de similitude fática entre os acórdãos paradigmas e o recorrido, não é possível concluir que, diante da situação e elementos examinados nestes autos, os colegiados que proferiram os as decisões paradigmáticas adotariam o mesmo entendimento que prevaleceu naqueles julgados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional em 20/04/2015, em face do Acórdão nº 1103-001.110, proferido na sessão de 24/09/2014, por meio do qual o colegiado recorrido deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir o crédito tributário relativo à infração caracterizada como passivo fictício e ao auto de infração do IRRF.

O acórdão recorrido foi assim ementado nas partes que aqui interessam:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2008

PRESUNÇÃO DE REALIZAÇÃO DE PAGAMENTO SEM CAUSA.

Cabe ao Fisco produzir a prova da efetiva ocorrência do fato indiciário, não sendo admitida a utilização de presunção simples. Tendo sido informados os beneficiários dos pagamentos na escrituração do contribuinte, cabe ao Fisco aprofundar a investigação, realizando a circularização junto aos beneficiários para verificar a natureza dos pagamentos.

Cientificada do acórdão recorrido, a Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN, interpôs tempestivamente o recurso especial, conforme despacho de admissibilidade proferido pelo presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF (fls. 7936/7940), que admitiu parcialmente o recurso, nos termos abaixo transcritos:

[...]

A recorrente prossegue questionando a exclusão das exigências de IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados. Diz que a Egrégia Turma entendeu que mera inércia da contribuinte em comprovar a causa dos pagamentos realizados não seria suficiente para fazer presumir que tais pagamentos não possuíam causa. No caso, na ótica do colegiado, “a Fiscalização deveria ter aprofundado a análise dos indícios nesse caso, de modo a provar efetivamente o fato indiciário, especialmente porque conhecia os nomes dos fornecedores.”

Aduz que este entendimento diverge do firmado nos Acórdãos nº 1301-001.640 e 2202-002.804, de cujas ementas destaca:

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. PAGAMENTOS SEM CAUSA. Nos casos de pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiários não identificados, bem como naqueles efetuados ou entregues a terceiros ou sócios em que não for comprovada a operação ou a sua causa, os valores correspondentes se submetem à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento.

PAGAMENTOS REALIZADOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTOS SEM CAUSA. A pessoa jurídica que entregar recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

No presente caso, tendo em consideração as mesmas contas do passivo que ensejaram a presunção de omissão de receitas antes abordada, como a contribuinte, intimada, não apresentou os comprovantes dos pagamentos escriturados, a Fiscalização firmou a presunção legal estabelecida no art. 674 do RIR/99. O voto vencido integrado ao acórdão recorrido entendeu caracterizado o indício porque a contribuinte escriturou a quitação das obrigações, mas sua omissão em atender ao que lhe foi exigido em intimação evidenciou quitação da obrigação sem a devida comprovação da operação ou de sua causa. Já o voto condutor do acórdão discordou da caracterização do indício nos seguintes termos:

Ora, ao admitir que a mera inércia da contribuinte permitiria concluir pela realização de pagamentos sem causa, o auditor fiscal aplicou uma presunção simples para fazer prova do fato antecedente (indícios da existência de pagamento sem causa), o que, na linha do raciocínio desenhado para a infração anterior, igualmente não pode ser admitido.

Ao meu ver, a Fiscalização deveria ter aprofundado a análise dos indícios nesse caso, de modo a provar efetivamente o fato indiciário, especialmente porque conhecia os nomes dos fornecedores (FRIDUSAN FRIG. INDL. SÃO LOURENÇO DA MATA, SÃO MATEUS TURISMO E REFEIÇÕES LTDA e CDP CENTRAL DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS) e, portanto, poderia ter realizado circularização para verificar a natureza dos pagamentos supostamente realizados.

Nesse contexto, entendo que deve ser aplicado à imputação de pagamento sem causa, por decorrência lógica, o mesmo raciocínio pelo eminente Relator para afastar a presunção de omissão de receitas.

Analisando os paradigmas, constato que no Acórdão nº 1301-001.640 a presunção foi mantida frente a pagamentos cuja efetividade era incontroversa, acerca dos quais a contribuinte afirmou a impossibilidade de comprovação individualizada dos beneficiários, dada a forma de sua contabilização, sempre a crédito da conta Caixa, apesar de a quitação dos pagamentos se verificar com recursos bancários. No Acórdão nº 2202-002.804, a Fiscalização constatou significativo volume de cheques suprimindo a conta Caixa, ao passo que a defesa tentou vagamente invalidar a acusação fiscal, asseverando que após a eliminação do sigilo bancário o Fisco teria meios para identificar as operações, sem trazer outros elementos além daqueles que já foram questionados pela autoridade lançadora e aqueles suscitados pela autoridade de primeira instância, de modo que a exigência restou mantida porque a contribuinte não conseguiu comprovar a efetividade da operação registrada em sua contabilidade que teria dado causa ao referido pagamento.

Assim, à semelhança do caso tratado no acórdão recorrido, nos paradigmas os sujeitos passivos não conseguiram atender validamente às intimações que exigiram a comprovação das operações às quais os pagamentos estavam contabilmente vinculados. Contudo, nos paradigmas foi admitida a existência de pagamento sem causa em razão da ausência de prova neste sentido, e as exigências apreciadas foram mantidas, ao passo que no acórdão recorrido outras investigações foram exigidas para caracterização da presunção legal, especialmente com vistas a confirmar os pagamentos escriturados e a sua natureza. Neste sentido, aliás, destaco que o Acórdão nº 2202-002.804 expressamente admite a prova da ocorrência do pagamento a partir de seu registro contábil. Veja-se:

O dispositivo acima transcrito prevê a incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte em três hipóteses distintas: (a) pagamentos efetuados a beneficiários não identificados, quando a pessoa jurídica, regularmente intimada, não identifica a quem os recursos foram pagos; (b) pagamentos sem causa, quando a pessoa jurídica não comprova a efetividade da operação relacionada ao pagamento; (c) concessão de benefícios indiretos, na situação prevista no art. 74, §2º, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Nas duas primeiras situações, deve o fisco comprovar a ocorrência do pagamento, uma vez que o fato gerador decorre justamente pela percepção desses valores pelos beneficiários, o que pode ser feito por meio dos registros na contabilidade da própria empresa. (negreji)

Neste ponto, portanto, a recorrente logrou demonstrar validamente o dissídio jurisprudencial. Sendo tempestivo o recurso, e satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade apenas em relação ao segundo ponto abordado, proponho que seja DADO PARCIAL seguimento ao recurso especial.

No mérito do seu recurso especial a procuradoria traz a seguinte argumentação sobre a matéria recorrida:

[...]

2.2.2 Pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados

De início, observem-se os termos do art. 61 da Lei nº 8.981/95, verbis:

“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”.

Assim, uma vez comprovado o pagamento há de se exigir o IRRF por não identificação do beneficiário e/ou não identificada a causa do pagamento, nos termos do dispositivo transcrito.

No caso dos autos, as contas do passivo, no ano-calendário de 2008, foram debitadas, indicando a ocorrência de pagamentos. Então, foi a contribuinte intimada a apresentar documentos probatórios dos pagamentos realizados que deram lastro à quitação das contas.

Ocorre que a fiscalizada não se manifestou, razão pela qual foi tipificada a infração tributária prevista no art. 674 do RIR/99, correspondente ao art. 61 da Lei nº 8.981/95.

A contribuinte, ao debitar contas do passivo, por meio de sua escrituração, tendo como contrapartida crédito na conta Caixa, acusou a quitação das obrigações. Devidamente intimada a comprovar os lançamentos contábeis, permaneceu silente.

Cumpra esclarecer que os pagamentos foram devidamente comprovados, pois os assentamentos contábeis demonstraram débito na conta do passivo e crédito na conta caixa, o que se mostram suficientes para indicar a ocorrência de quitação das obrigações. Por sua vez, a omissão da contribuinte em comprovar os registros contábeis indica que o inadimplemento da obrigação ocorreu sem a devida comprovação da operação ou de sua causa.

Assim, tendo em vista a hipótese de incidência delineada na ausência de comprovação da operação ou causa de pagamentos, contabilizados ou não, resta clara a subsunção à norma prevista no art. 674 do RIR/99.

Uma vez comprovado o pagamento por meio dos registros contábeis da própria empresa, devido ao registro na conta crédito de caixa, motivo suficiente para comprovação do dispêndio, em consonância com o exposto no acórdão paradigma, patente a necessidade de modificação do julgado.

Ademais, uma vez que a interessada foi intimada a efetuar essa comprovação do pagamento e não o fez, o Fisco estava legalmente autorizado a presumir a ocorrência do dispêndio, afinal os valores estavam registrados na contabilidade da empresa.

Portanto, caberia o ônus da prova ao particular e não ao Fisco, como sustenta do acórdão recorrido; logo por força dessa inversão está correto o lançamento, já que o recorrido não conseguiu comprovar as suas alegações.

Patente, portanto, a necessidade de modificação do julgado quanto a este tópico.

A contribuinte tomou ciência do recurso especial da PFN e do despacho de admissibilidade proferido em 16/04/2016 (fls. 7971) e não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Em que pesem os r. fundamentos apresentados no despacho de admissibilidade proferido pelo presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção e, não obstante, o fato de a contribuinte não ter apresentado contrarrazões, entendo que o recurso especial não pode ser conhecido.

O despacho de admissibilidade reconheceu a divergência baseada na seguinte análise:

Analizando os paradigmas, constato que **no Acórdão n.º 1301-001.640** a presunção foi mantida frente a pagamentos cuja efetividade era incontroversa, acerca dos quais **a contribuinte afirmou a impossibilidade de comprovação individualizada dos beneficiários**, dada a forma de sua contabilização, sempre a crédito da conta Caixa, apesar de a quitação dos pagamentos se verificar com recursos bancários. No Acórdão n.º 2202-002.804, a Fiscalização constatou significativo volume de cheques suprimindo a conta Caixa, ao passo que a defesa tentou vagamente invalidar a acusação fiscal, asseverando que após a eliminação do sigilo bancário o Fisco teria meios para identificar as operações, sem trazer outros elementos além daqueles que já foram questionados pela autoridade lançadora e aqueles suscitados pela autoridade de primeira instância, de modo que a exigência restou mantida porque **a contribuinte não conseguiu comprovar a efetividade da operação registrada em sua contabilidade que teria dado causa ao referido pagamento.**

Assim, à semelhança do caso tratado no acórdão recorrido, nos paradigmas os sujeitos passivos não conseguiram atender validamente às intimações que exigiram a comprovação das operações às quais os pagamentos estavam contabilmente vinculados. Contudo, nos paradigmas foi admitida a existência de pagamento sem causa em razão da ausência de prova neste sentido, e as exigências apreciadas foram mantidas, ao passo que **no acórdão recorrido outras investigações foram exigidas para caracterização da presunção legal, especialmente com vistas a confirmar os pagamentos escriturados e a sua natureza.** Neste sentido, aliás, destaco que o Acórdão n.º 2202-002.804 expressamente admite a prova da ocorrência do pagamento a partir de seu registro contábil. Veja-se:

[...]

Ocorre que existe uma diferença relevante quanto aos pagamentos escriturados discutidos no acórdão recorrido em face dos paradigmas.

Nos paradigmas os pagamentos foram identificados a partir de registros na conta Caixa que indicavam o ingresso de recursos que, na verdade, correspondiam a cheques compensados em favor de terceiros, que foram indevidamente registrados como se tivessem transitado na conta Caixa sem que fosse identificada a sua saída e/ou a respectiva contrapartida .

A situação analisada no acórdão paradigma n.º 1301-001.640 fica mais clara quando analisada em conjunto com outra infração identificada pela fiscalização naquele caso, concernente a existência de saldo credor de Caixa, em face da identificação que o saldo daquela

conta foi indevidamente inflado pelos registros indevidos dessas operações bancárias naquela conta, conforme se extrai dos excertos abaixo transcritos:

PAGAMENTO SEM CAUSA

[...]

A infração imputada à contribuinte decorreu da constatação da Fiscalização de que **foram efetuados diversos pagamentos, cujos beneficiários não restaram identificados e a sua causa não foi devidamente comprovada.**

Diante de tal fato, concluiu a autoridade fiscal pelo lançamento do imposto de renda na fonte com base nas disposições do art. 674 do RIR/99.

[...]

À evidência, diferentemente do que parece ter entendido a Recorrente, a presunção legal em questão não é de ter havido omissão de receitas, mas, sim, de que o imposto devido nas operações (com beneficiários não identificados ou cuja causa não foi comprovada) não foi recolhido, motivo pelo qual a fonte pagadora assume a responsabilidade por tal recolhimento.

Observo que em relação a dois aspectos **inexiste controvérsia**, quais sejam: i) **a efetividade dos pagamentos; e ii) a impossibilidade de comprovação individualizada dos beneficiários desses pagamentos e da sua causa.**

Embora a **Recorrente** afirme que “os documentos” comprovam as quitações, não indica que documentos seriam esses e aonde podem ser localizados, seja na impugnação, seja no recurso voluntário. Ao contrário disso, **afirma** textualmente ser “**impossível para a empresa reclamante identificar os valores da forma exigida pela fiscalização e no prazo imposto**”.

[...]

SALDO CREDOR DE CAIXA

Esclarece a Recorrente que em sua contabilidade inexistia SALDO CREDOR DE CAIXA. Diz que **tal situação (saldo credor de caixa) decorreu da exclusão dos lançamentos contábeis referenciados no item anterior (“transferências contábeis entre a conta caixa e a conta banco, sendo na maioria dos casos de cheques compensados”)**. Afirma que, “partindo do pressuposto de que a reconstituição se deu em razão da exclusão de cheques compensados que foram lançados para a conta caixa, observa-se, nesse caso, a ausência de qualquer prova acerca da suposta irregularidade”. Sustenta que o auto de infração foi respaldado em presunções, e não em provas inequívocas.

A infração sob análise guarda inteira conexão com a tratada no item anterior (PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM COMPROVAÇÃO DA CAUSA).

Em resumo, temos que a Fiscalização identificou diversos pagamentos para os quais a contribuinte, embora intimada, não comprovou os beneficiários e a sua causa. Tais montantes, apesar de terem sido destinados a pagamentos, foram registrados contabilmente a débito da conta CAIXA, o que, à evidência, revela em última análise suprimento indevido à referida conta contábil, eis que se os valores foram destinados a pagamentos diversos não poderiam ao mesmo tempo representar ingresso no caixa da empresa.

A partir de tal constatação, cuidou a autoridade fiscal de promover a recomposição da conta CAIXA, o que resultou no surgimento de saldos credores.

O esclarecimento da Recorrente no sentido de que houve impropriedade na contabilização dos “boletos pagos” (crédito na conta CAIXA em momento anterior ao débito decorrente de transferências bancárias), embora verossímil, para que se pudesse ter como absolutamente verdadeiro seria necessário que tivessem sido aportados ao processo documentos capazes de demonstrar a efetiva ocorrência do alegado.

[...]

Como se verifica na situação examinada no primeiro paradigma, naquele caso, sequer foram identificados os beneficiários dos pagamentos, embora a contribuinte alegasse que se tratava de pagamentos de “boletos” a fornecedores.

A situação acima é similar à examinada no segundo acórdão paradigma (2202-002.804), conforme se extrai dos seguintes excertos de seu relatório e voto:

Relatório

[...]

O lançamento do IRRF incidiu sobre pagamento a beneficiários não identificados, tendo como enquadramento legal o art.674 do RIR/99 (fl.322).

Segundo o Termo de Verificação Fiscal:

Em atendimento a Intimação feita junto ao Termo de Início, a fiscalizada apresentou os documentos discriminados de fls.11 qa (sic)14.

Ao analisarmos a escrituração contábil constante dos Livros Diário e Razão apresentados pela fiscalizada, verificamos que a empresa, costumeiramente, emitia vários cheques no mesmo dia e apresentava como contrapartida a estes lançamentos a conta "Caixa".

Com tais lançamentos, a empresa passava a ideia de que efetuava saques em suas contas-correntes para suprir seu Caixa. Acontece que, com tais lançamentos o saldo da "conta Caixa" da empresa apresentou exorbitantes valores, como por exemplo: em 2003: R\$ 1.343.024,24 (um milhão, trezentos e quarenta e três mil, vinte e quatro reais e vinte e quatro centavos); em 2004: R\$ 1.679.340,48 (um milhão, seiscentos e setenta e nove mil, trezentos e quarenta reais e quarenta e oito centavos) e em 2005: R\$ 570.484,31 (quinhentos e setenta mil, quatrocentos e oitenta e quatro reais e trinta e um centavos), conforme se comprova através das cópias dos Livros Razão dispostos no Anexo II: folhas 36 a 86 do presente processo.

Por ser bastante incomum nos dias de hoje uma empresa possuir em caixa elevados valores em espécie, esta fiscalização achou por bem intimar os gerentes do: Banco do Brasil em Dionísio Cerqueira, Bradesco em São José do Cedro/SC e do SICREDI em Capanema/PR para:

1 - Confirmar se alguns cheques selecionados de forma amostral foram pagos pelas instituições financeiras em dinheiro;

2 - Informar se os valores foram utilizados para depósitos ou outros pagamentos;

3 - Apresentar cópia da fita do caixa na parte em que consta a autenticação relativa ao pagamento dos cheques, e, no caso de os mesmos terem sido utilizados para depósitos ou outros pagamentos, apresentar cópia das autenticações respectivas com, no mínimo, três autenticações imediatamente anteriores e três autenticações imediatamente posteriores às operações relativas ao pagamento dos cheques acima relacionados.

O objetivo destas intimações era verificar se realmente a empresa estava utilizando, os- recursos, provenientes dos saques efetuados para suprir o Caixa da empresa ou se tais recursos estavam sendo utilizados para outros fins ocultos dos registros contábeis.

[...]

Cientificada da exigência fiscal, a interessada apresentou junto à IRF de Dionísio Cerqueira/SC, sua impugnação (fls.327 a 350), que a seguir se resume:

- *Do Auto de Infração*

- *que o Auto descreve os fatos motivo da lavratura como sendo, pagamentos a beneficiários não identificados, caracterizando omissão de receita, incidindo os impostos de lei, bem como o reajustamento da base de cálculo e multa qualificada; fato gerador corresponde aos períodos de jan/2003 a dez/2005;*

- *Preliminarmente / Do pagamento a beneficiário não identificado*

- *que evidente o equívoco da autoridade fazendária, eis que a mesma afirma ter identificado no auto de infração os beneficiários, senão vejamos:*

"...Ao analisarmos estes cheques verificamos que vários deles foram emitidos nominalmente a diversas pessoas que não têm relação gerencial ou administrativa com a fiscalizada..."

- *assim, é insofismável que foram identificados os beneficiários, razão pela qual é nulo de pleno direito o presente auto de infração;*

[...]

Voto

Nesse caso concreto, cabe registrar que a pessoa jurídica que entregar recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

[...]

Em seu recurso o recorrente vagamente tenta invalidar a linha de argumentação esboçada pela autoridade recorrida. Entretanto, o recorrente não traz outros elementos além daqueles que já foram questionados pela autoridade lançadora e aqueles suscitados pela autoridade de primeira instância.

No caso do numerário saído do CAIXA não há presunção, mas sim a efetiva certeza de que pagamento foi realizado, de que foi subtraída a quantidade de numerário existente naquela conta, não podendo se falar de presunção, e sim de falta de apresentação da documentação relativa à operação o que permite, sem

a menor sombra de dúvidas o enquadramento como pagamento sem causa e a beneficiário não identificado.

Ora, quem tem que mostrar o comprovante do pagamento é a empresa que fez o lançamento a crédito da conta CAIXA, ao fisco cabe analisar o referido documento e na sua ausência taxá-lo como não comprovado, não identificado.

[...]

Neste segundo paradigma os pagamentos foram identificados pela fiscalização a partir da constatação de que vários cheques emitidos, que foram registrados como suprimento de caixa, correspondiam, na verdade, a cheques compensados em face de pagamentos a terceiros, não registrados contabilmente. Também aqui não se vislumbra sequer a identificação dos beneficiários, apesar da alegação da contribuinte no sentido de que alguns cheques continham a identificação nominal do beneficiário, o que, todavia, por si só não serviria para tal identificação.

Diante deste quadro, nos dois casos, a fiscalização imputou a ocorrência de pagamento a beneficiário não identificado e/ou sem causa, dada a ausência de comprovação das respectivas operações pelo Fisco, sendo mantidas as autuações pelos colegiados de segunda instância nestes termos, sem cogitar da necessidade de aprofundamento da fiscalização pela autoridade fiscal.

O caso dos autos se diferencia faticamente das situações examinadas no paradigma na medida em que a própria contribuinte reconheceu contabilmente os pagamentos mediante saída (crédito) na conta Caixa e quitação de dívidas com terceiros (fornecedores). Ou seja, estariam, em princípio, identificados os beneficiários, embora a contribuinte não tenha apresentado os comprovantes da operação, seja quanto à origem das dívidas, seja quanto à quitação.

Observa-se que, na autuação examinada pelo acórdão recorrido, com relação à mesma operação, a fiscalização havia identificado a infração de passivo fictício, o que também foi afastado pelo acórdão recorrido, como se colhe do voto vencido (que prevaleceu nesta parte):

[...]

Presunção de Omissão de Receitas. Passivo Fictício.

A situação trata de análise efetuada pela autoridade fiscal em três contas do passivo, que, no início do ano-calendário de 2008, tinham os correspondentes saldos:

Conta	Saldo Inicial	D/C
FRIDUSAN FRIG. INDL. SÃO LOURENÇO DA MATA	R\$289.531,86	C
SÃO MATEUS TURISMO E REFEIÇÕES LTDA	R\$600.572,25	C
CDP CENTRAL DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS	R\$4.909.188,10	C

Por meio do Termo Nº 006, fls. 55/56, foi intimada a contribuinte a (1) comprovar os saldos existentes no passivo referentes ao início do ano-calendário de 2008 e (2) apresentar documentos probatórios dos pagamentos realizados que deram lastro à quitação das contas.

Enfim, tendo em vista que a contribuinte não respondeu à intimação,

entendeu a autoridade autuante que estaria consumada presunção legal prevista no art. 281, inciso III, do RIR/99:

[...]

Por sua vez, aduz a recorrente que não restou consumada a presunção legal, vez que na autuação não restou definido o fato impositivo necessário para qualificar a infração referente ao passivo fictício.

[...]

No caso em debate, tomando como base a tipificação da autoridade autuante, o fato antecedente (indiciário) pode dizer respeito a duas situações: (1) manutenção no passivo de obrigações já pagas, ou (2) manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

Tratando da primeira hipótese, há que se considerar, de acordo com o relato da autoridade fiscal, que as obrigações no passivo, existentes em 01/01/2008, foram baixadas no decorrer do ano-calendário (lançamentos contábeis a débito nas contas de Passivo – Empresas Ligadas, e a crédito na conta Caixa).

Assim, caberia ao Fisco demonstrar a ocorrência de pagamentos em período anterior aos registros contábeis que deram baixa nas correspondentes contas do Passivo, para caracterizar a manutenção no passivo de obrigações já pagas. Contudo, mostrou-se satisfeito a autoridade autuante com o fato de que a intimação não foi respondida pela contribuinte.

Entendo que a investigação deveria ter se aprofundado. Caberia circularização junto aos fornecedores, perfeitamente identificados nos lançamentos contábeis, questionando sobre a ocorrência dos pagamentos e, em caso afirmativo, pela apresentação dos documentos comprobatórios, que demonstrariam o período em que teriam sido contraídas as obrigações e quando teriam sido de fato adimplidas.

No caso em tela, a autoridade autuante, para tipificar a infração, valeu-se de presunção *hominis*, para inferir que, diante do não atendimento à intimação, mesmo com a ocorrência dos pagamentos, as correspondentes obrigações foram mantidas no passivo, e só teriam sido baixadas em período posterior, quando a empresa teria caixa contabilizado suficiente, evitando a ocorrência de saldo credor de Caixa e a descoberta de eventuais ingressos derivados de “Caixa 2”.

Contudo, a autoridade fiscal aplicou uma presunção simples para fazer prova do fato antecedente (indiciário), que autoriza uma presunção legal, o que entendo não ser admissível.

Na segunda hipótese (manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada), há que se considerar que a constatação inicial, de que há saldo de contas de fornecedores no passivo, trata-se de situação plausível, vez que, na passagem de um ano para o outro, podem subsistir obrigações não vencidas e não pagas. De qualquer forma, a contribuinte, apesar de intimada, não comprovou os pagamentos que justificaram a baixa nas contas do passivo.

Fica a questão: diante do silêncio da contribuinte, como poderia fazer o Fisco a prova do fato indiciário, no caso, de que as obrigações mantidas no passivo, no decorrer do ano de 2008, não tiveram a exigibilidade comprovada? O fato de a empresa não ter respondido à intimação já seria prova suficiente?

Na hipótese que restou superada, qual seja, a manutenção no passivo de obrigações já pagas, caberia ao Fisco fazer prova da ocorrência dos pagamentos, e que, uma vez

efetivados, as contas do passivo não foram debitadas. Restaria, portanto, comprovado o fato indiciário, suficiente para caracterizar o passivo fictício. Em outro exemplo, na presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, cabe à autoridade fiscal comprovar a existência dos depósitos bancários, seja mediante obtenção diretamente dos extratos junto ao contribuinte ou requisição às instituições financeiras. Diante dos depósitos, e da não comprovação de sua origem por parte da fiscalizada por meio de documentação hábil e idônea, resta caracterizado o fato indiciário.

Contudo, o caso em debate trata de situação no qual a obrigação supostamente não teve a sua exigibilidade comprovada. Ora, se não existiu obrigação, ou se foi desprovida de exigibilidade (por exemplo, dívida prescrita), como se falar em cobrança do credor à contribuinte? Como se falar em pagamento?

De qualquer forma, para se comprovar que, de fato, não existiu nenhuma exigibilidade, entendo, da mesma maneira que na hipótese anterior, que **caberia ao Fisco fazer uma circularização junto aos fornecedores**, o que não aconteceu.

Caso os fornecedores, devidamente intimados, informassem que não tiveram nenhuma relação comercial com a contribuinte, ou que, na condição de credores, estariam impossibilitados de cobrar a dívida, estaria demonstrado o fato indiciário da presunção em debate, a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada.

Ou seja, valeu-se a autoridade autuante de presunção *hominis*, para inferir que, diante do não atendimento à intimação, as obrigações contraídas juntos aos fornecedores registradas no passivo não teriam exigibilidade. Aplicou uma presunção simples para fazer prova do fato antecedente (indiciário), procedimento que considero inadequado.

Nesse sentido, entendo que assiste razão à recorrente, devendo ser dado provimento ao recurso no que se refere à infração tributária de passivo fictício.

[...]

Nota-se que na discussão relativa ao pagamento sem causa o colegiado, em sua maioria, entendeu que, diante da identificação de quem seriam os beneficiários dos pagamentos, a fiscalização também deveria ter circularizado intimações junto aos fornecedores com vistas a confirmar o indício de falta de causa aos pagamentos, conforme se extrai do voto vencedor proferido, *verbis*:

[...]

Conforme descrito pelo ilustre Relator, por ter a contribuinte se omitido em prestar esclarecimentos sobre contas do passivo debitadas no ano-calendário de 2008 (possíveis pagamentos efetuados), a fiscalização aplicou as seguintes presunções:

- (i) presunção de omissão de receitas em razão da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, nos termos do art. 281, III do RIR/99; e
- (ii) presunção de realização de pagamentos sem causa, nos moldes do art. 674 do RIR/99.

Escorado nas lições de Maria Rita Ferragut, o eminente Relator concluiu que a mera ausência de resposta da contribuinte à intimação fiscal configura presunção simples e que, dela, não se poderia inferir o fato antecedente (indiciário) que autoriza a aplicação da presunção legal (art. 281, III do RIR/99). É que, como bem apontado pelo Relator, o fato indiciário deve ser efetivamente provado, sob pena, acrescento, de se criar presunções sobre presunções. Caberia ao Fisco demonstrar, por exemplo, mediante

circularização junto aos fornecedores, a ocorrência de pagamentos em período anterior a 2008 e, ou a existência de obrigações não exigíveis.

Para a aplicação da presunção de realização de pagamentos sem causa (art. 674 do RIR/99), porém, o Relator entendeu que seria suficiente a ausência de apresentação de esclarecimentos pela contribuinte.

Com a devida vênia, discordo dessa segunda conclusão. Ora, ao admitir que a mera inércia da contribuinte permitiria concluir pela realização de pagamentos sem causa, o auditor fiscal aplicou uma presunção simples para fazer prova do fato antecedente (indícios da existência de pagamento sem causa), o que, na linha do raciocínio desenhado para a infração anterior, igualmente não pode ser admitido.

Ao meu ver, **a Fiscalização deveria ter aprofundado a análise dos indícios nesse caso, de modo a provar efetivamente o fato indiciário, especialmente porque conhecia os nomes dos fornecedores** (FRIDUSAN FRIG. INDL. SÃO LOURENÇO DA MATA, SÃO MATEUS TURISMO E REFEIÇÕES LTDA e CDP CENTRAL DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS) **e, portanto, poderia ter realizado circularização para verificar a natureza dos pagamentos supostamente realizados.**

Nesse contexto, **entendo que deve ser aplicado à imputação de pagamento sem causa, por decorrência lógica, o mesmo raciocínio pelo eminente Relator para afastar a presunção de omissão de receitas.**

Dessa forma, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para também afastar o lançamento de ofício de imposto de renda retido na fonte decorrente da imputação de pagamento sem causa (art. 674 do RIR/99).

Dos votos transcritos verifica-se que, diferentemente dos acórdãos paradigmas, os supostos beneficiários dos pagamentos estavam claramente identificados nos registro contábeis e, inclusive, a sua suposta causa (pagamento de passivo junto aos fornecedores), ainda que não tenham sido apresentados os comprovantes da operação pela contribuinte.

Na esteira de tais fatos, o colegiado *a quo* entendeu que, ante a insubsistência da infração de passivo fictício pela falta de circularização junto aos fornecedores para a comprovação da operação, o mesmo raciocínio deveria ser aplicado à infração de IRRF por falta de identificação do pagamento e/ou sua causa.

Destarte, verifica-se a ausência de similitude fática entre os acórdãos paradigmas e o recorrido, de sorte que não é possível concluir que, diante da situação e elementos examinados nestes autos, os colegiados que proferiram as decisões paradigmáticas adotariam o mesmo entendimento que prevaleceu nos julgados paradigmas.

Pelo exposto, não restando caracterizada a divergência, voto no sentido de não conhecer do recurso especial fazendário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado