



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11030.721107/2012-04
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.699 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2019
Matéria PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO
Recorrente COMBI PARTICIPACOES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO NÃO CARACTERIZADO. VÍCIO MATERIAL NO LANÇAMENTO.

A incidência de imposto de renda na fonte à alíquota de 35%, prevista no artigo 61 da Lei 8.981/95, tem como pressuposto fático a efetiva comprovação, por parte do fisco, da ocorrência de pagamento, sob pena de macular o lançamento por vício material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento ao recurso voluntário, por maioria de votos. Vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Allan Marcel Warwar Teixeira, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado), Gisele Barra Bossa e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Auto de Infração (fls. 3/7) que exige IR-Fonte de 35%, relativo a 31/12/2010, sob a alegação de que a empresa teria efetuado pagamentos a beneficiários não identificados.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF de fls. 8/12):

03.02. Das irregularidades

03.02.01. Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos a beneficiário não identificado

A contribuinte foi intimada em 15/08/2011 a apresentar, entre outros elementos, documentação que serviu de base para o lançamento efetuado no dia 31/12/2010 a crédito da conta Caixa (1.1.1.01.001) e a débito da conta Cheques Pré-datados (1.1.3.01.001) no valor de R\$ 6.011.325,33 (item 7-a do Termo de Diligência Fiscal nr. 02, em anexo.

Em sua resposta ao referido termo a fiscalizada informou que "não será possível apresentar a documentação que embasa os registros contábeis efetuados, em 2010, na conta contábil 1.1.3.01.001 - cheques pré-datados, conforme solicitado.

Continua em sua resposta: "Referidos valores, em cheques pré-datados, diga-se, chegaram até a Intimada, através da distribuição de lucros das empresas do Grupo Bianchini, que são suas controladas."

Alega ainda que "Por outro lado, vale dizer, também não é possível elaborar um demonstrativo dos cheques que compõem o saldo da conta citada, visto que as empresas não possuíam controle destes cheques."

Dessa forma, a contribuinte não apresentou qualquer comprovação relativa ao valor que deu saída da conta caixa no dia 31/12/2010.

Como tal saída ou pagamento não teve seu beneficiário identificado através de documentação probatória, considera-se tal saída como pagamento a beneficiário não identificado e, portanto, sujeito ao IRRF de 35% sobre a base de cálculo reajustada conforme demonstrado abaixo:

Data do pagamento	Valor Pago	Base de Calcul Reajustada	IR devido
31/12/2010	6.011.325,33	9.248.192,82	3.236.867,49

Dessa forma, tendo sido constatada a falta de retenção do imposto de renda na fonte, foi efetuado o lançamento do respectivo imposto, constituindo-se o crédito tributário através de Auto de Infração formalizado no processo nr. 11030.721107/201204.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 84/92). Argumenta que jamais poderia o fisco presumir a existência de um pagamento, sendo essencial a necessária comprovação dos desembolsos, o que nunca foi feito.

Alega que não houve qualquer saída de numerário ou pagamento a beneficiário não identificado. Em suas palavras: *para que os administradores da empresa pudessem/possam ter uma visão real da situação financeira da mesma, a empresa optou por criar uma conta específica para os cheques pré-datados e no final de cada mês, estes eram/são somados e registrados nesta conta específica.*

Nesse sentido lançou a crédito, na conta contábil caixa, o montante de R\$ 6.011.325,33, cuja contrapartida foi justamente um lançamento a débito na conta cheques pré-datados, apenas como forma de ter um controle financeiro mais detalhado.

Em seguida sustenta que referido valor foi utilizado para pagamento das seguintes contas:

(i) em 31/12/2010, os valores de R\$ 334.751,48 e R\$ 346.335,32 para quitação de empréstimos tomados dos Srs. Cláudio José Bianchini e Maristela Bianchini, de acordo com os contratos de mútuo e recibos (fls. 118/186);

(ii) em maio/2011, adiantamento de R\$ 2.000.000,00 para futuro aumento de capital em duas empresas das quais seria sócia (R\$ 1.000.000,00 para a empresa Futura Empreendimentos Imobiliários Ltda. e R\$ 1.000.000,00 para a empresa Bianchini Empreendimentos Imobiliários Ltda.), conforme atestam as alterações contratuais apresentadas (fls. 187/223);

(iii) em 05/05/2011, distribuição de dividendos aos acionistas, no montante de R\$ 3.330.238,53, conforme ata societária (fls. 109/113) e recibos que junta (fls. 224/226).

Referida documentação, no entender da contribuinte, demonstra cabalmente que o crédito de caixa com a contrapartida na conta cheques pré-datados, bem como a comprovação do destino dos títulos, afastariam por si só o enquadramento de *pagamentos a beneficiários não identificados*.

Em Sessão de 30/03/2013, a DRJ/POA julgou a defesa improcedente, por meio de decisão de fls. 230/235, que restou assim ementada:

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA COMPROVADA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. Crédito na conta caixa indica a realização de um pagamento, salvo comprovação em contrário, a cargo da contribuinte. Os pagamentos para os quais não se comprovar o beneficiário ou a causa ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte.

Cientificada da decisão em 15/05/2013 (AR fls. 238), a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 239/260) no dia 14/06/2013. Reitera as alegações de defesa e contraria determinados pontos da decisão de primeiro grau.

Posteriormente, a contribuinte apresentou petição (fls. 291/295). Menciona decisões do CARF que amparariam sua tese e anexa estudo (fls. 297/303) concluindo que:

4 - CONCLUSÃO

Como resultado das nossas análises, conforme relatado nos itens 2 e 3 supra, concluímos que o lançamento efetuado na escrituração contábil da empresa "COMBI PARTICIPAÇÕES S/A" em 31 de dezembro de 2010, no valor de R\$ 6.011.325,33, envolvendo as contas "Caixa" e "Cheques Pré-datados", não representa, efetivamente, uma saída de recursos financeiros da empresa.

No nosso entender, pelas razões referidas neste relatório, o valor de R\$ 6.011.325,33, que foi considerado pelos Agentes Fiscais como pagamento a beneficiários não identificados, não corresponde a efetivo pagamento realizado pela empresa "COMBI PARTICIPAÇÕES S/A", uma vez que inexistente prova da movimentação financeira de tais recursos.

Assim, dito lançamento contábil por não ter suporte em documentos válidos e eficazes, não poderá dar suporte ao auto de infração emitido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, exigindo, do contribuinte, o pagamento de expressiva cifra a título de imposto de renda retido na fonte, ao argumento de que dito lançamento corresponde a pagamento a beneficiário não identificado.

Cientificada dessa petição complementar e documentos, a PGFN se manifestou às fls. 311/314 ratificando o procedimento fiscal adotado.

Finalmente, e alegando existência de fatos novos, a Recorrente novamente peticiona aos autos (fls. 464/469), trazendo cópia do Acórdão n. 2202-002.928 (fls. 323/343), o qual analisou matéria semelhante para empresa do grupo, mas que teve o lançamento mantido por voto de qualidade, bem como de ação anulatória ajuizada para reforma e que conta com perícia contrária à legitimidade do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade.

Conforme visto, a controvérsia diz respeito se a Recorrente efetuou ou não pagamentos que somam a quantia de R\$ 6.011.325,33, em 31/12/2010, a beneficiários não identificados.

Segundo a fiscalização, o lançamento a crédito da conta caixa pelo valor e data acima mencionados ensejam a aplicação do artigo 674 do RIR/99, que assim dispõe:

*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 nº 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 nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 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 nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º). Grifei.

Já a Recorrente sustenta, em linhas gerais, que a fiscalização não cumpriu seu ônus de provar a existência efetiva de pagamentos, bem como que houve indevida desconsideração de sua contabilidade e dos documentos das operações, fatos estes que maculam o lançamento.

Pois bem.

Em primeiro lugar, cumpre observar que a fiscalização nunca demonstrou a efetiva ocorrência de pagamentos ou entrega de recursos por parte da Recorrente em 31/12/2010.

O que ocorreu, na verdade, foi uma presunção de que teria havido pagamentos exclusivamente a partir da identificação de registro contábil a crédito da conta caixa, mas cuja contrapartida sequer foi feita em conta de despesa.

Ocorre, porém, que a leitura do texto legal do artigo 674 acima revela que sua aplicação exige a comprovação, por parte do fisco, da efetiva existência de pagamento. Sem a demonstração cabal de que a empresa de fato entregou recursos a terceiros, e este ônus compete à fiscalização, não há como a norma em questão produzir efeitos.

Nesse sentido é a jurisprudência do CARF, conforme atestam as ementas dos seguintes julgados:

PAGAMENTO - CARACTERIZAÇÃO DO ATO - ÔNUS DA PROVA. A caracterização pela fiscalização, mediante provas, de que ocorreu pagamento é pressuposto material para o lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, de que trata o caput do art. 61. (Acórdão 2202-002.221. Data de Publicação: 17/06/2013).

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO-IDENTIFICADO. INCIDÊNCIA. O art. 61 da Lei nº 8.981/95 traz uma presunção legal da existência de rendimentos, cujo fato indiciário a ser provado pelo fisco é a ocorrência de efetivo pagamento, cuja causa ou o beneficiário não é identificado. (Acórdão 1301.000.950. Sessão de 14/06/2012).

IR-FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA. INOCORRÊNCIA. Tributo não é penalidade ou sanção de ato ilícito. A exigência de IR-Fonte com fulcro no art. 35 da Lei 8.981/1995 deve observar 2 premissas básicas: i) a efetiva realização do pagamento (prova a cargo do Fisco); e ii) a inexistência ou não comprovação da causa do desembolso, e/ou a constatação de que o beneficiário não é aquele apontado pela fonte pagadora (prova também a cargo do Fisco). (Acórdão 1402.001.343. Sessão de 06/03/2013).

Com efeito, a hipótese normativa do IR-Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado consiste em um elemento fático determinado, qual seja, o efetivo pagamento, sem o que não pode haver a incidência deste tributo, sob pena de flagrante ofensa ao disposto nos artigos 113, §1º e 114 do CTN, *in verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

[...]

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência

Em se tratando de exigência de IR-Fonte de 35% previsto no referido artigo 674 do RIR/99, a prova da ocorrência do pagamento a beneficiário não identificado deve ser produzida pelo Fisco, que não pode se valer de convicções pessoais ou de presunção de entrega de recursos não prevista em lei.

O princípio da legalidade, que norteia a relação jurídico-tributária, preceitua que a oneração do patrimônio do contribuinte somente pode decorrer de situações suficientemente descritas em lei e perfeitamente identificadas no mundo dos fatos, sob pena de se tributar uma realidade econômica inexistente ou diversa daquela prevista na regra tributária.

Nos termos do artigo 142 do CTN:

Artigo 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo Único - A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sobressai desse dispositivo legal a imposição à Administração Tributária (atividade vinculada e obrigatória) de averiguar a subsunção do fato (ou conceito do fato) à norma tributária, individualizando-a e tipificando-a de forma explícita, clara e congruente.

Para que a autoridade fiscalizatória possa efetivamente proceder ao lançamento, deve antes confirmar a prática dos atos que teriam deflagrado a incidência tributária, sob pena de incorrer em vício material.

Cabe lembrar, aqui, da regra geral processual de que quem alega deve provar¹. O ônus da prova, pois, compete a quem acusa, salvo exceções legais expressas. É justamente por isso que o artigo 9º do Decreto 70.235/72 determina que os Autos de Infração *deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*.

Nas lições de Arruda Alvim², *recaindo sobre uma das partes o ônus da prova relativamente a tais e quais fatos, não cumprindo esse ônus e inexistindo nos autos quaisquer outros elementos, pressupor-se-á um estado de fato contrário a essa parte. Assim, quem devia provar e não o fez perderá a demanda*.

Nesse caso concreto, a efetiva existência de pagamento - condição necessária e suficiente para a exigência do tributo de fonte - deveria ter sido certificada. Trata-se de elemento do aspecto material da hipótese de incidência do IR-Fonte de 35% que jamais poderia ter sido desprezada.

A falta, então, da prova da efetiva existência de pagamentos nesse caso concreto constitui descumprimento de requisito estrutural pela autoridade fiscal responsável pelo lançamento, viciando materialmente o Auto de Infração.

Apesar de lógica essa conclusão, não se pode perder de vista que a própria Receita Federal já se manifestou que apenas o registro contábil não é suficiente para fins de exigência de IR-Fonte, sendo imprescindível a comprovação do pagamento pela fiscalização. Veja, a propósito, o teor da Solução de Consulta Interna nº 11/2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ.

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

A glosa de custo ou despesa, baseada em nota fiscal inidônea 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

Ainda chama atenção nessa situação particular o fato de que os lançamentos contábeis a crédito na conta caixa sequer poderiam ser invocados como meio probatório hábil e suficiente para caracterizar os referidos *pagamentos*, uma vez que restou demonstrado que as contrapartidas de tais lançamentos foram feitas em conta do próprio ativo.

Mais precisamente, a Recorrente justificou e demonstrou que os lançamentos a crédito em caixa tiveram como contrapartida outra conta de ativo (cheque), conta esta que, em 31/12/2010 (data considerada como fato gerador), registrou apenas duas saídas (ou seja,

¹ Artigo 373, do CPC: "O ônus da prova incumbe:

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

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

² Manual de direito processual civil. Volume II. São Paulo: Editora RT. 2007.

apenas dois pagamentos, respectivamente de R\$ 334.751,48 e de R\$ 346.335,32), sendo a diferença (R\$ 5.330.238,53, cf. fl. 117) mantida como saldo em conta patrimonial.

Esses dois pagamentos, a propósito, de acordo com o que esclarece a Recorrente e como se percebe do próprio descritivo dos registros na contabilidade, tiveram como destino a liquidação de mútuos, em conformidade com os comprovantes de fls. 118/186 (contratos e recibos).

A DRJ, nesse particular, não "aceita" essa comprovação, sob o singelo argumento de que os recibos indicariam que os recebimentos se deram em *moeda corrente* (e não cheque).

Não concordo, porém, com esse racional. Trata-se de um excesso de formalismo que não poderia prevalecer. Como se sabe, e valendo-se de jargão popular, "cheque é dinheiro", além do que é incontroverso que a disponibilidade econômica da compensação de um cheque é a mesma do recebimento em espécie.

Para os demais valores (que montam R\$ 5.330.238,53) a decisão de piso procurou justificar a ausência de identificação do destinatário dos supostos pagamentos por convicções pessoais, mas parece ter deixado de observar que estes outros valores estavam compondo o saldo existente em outra conta de Ativo na data considerada como fato gerador (31/12/2010), o que por si só já afasta o indício de pagamentos na data eleita como fato gerador.

Em outras palavras, quer parecer que a DRJ buscou "salvar" a presente cobrança por meio de ilações acerca de operações que teriam ocorrido posteriormente ao fato gerador considerado, procedimento este que também não se sustenta em face de outro erro de direito, agora no aspecto temporal do lançamento.

Mas, não é só.

Se foi a contabilidade a base do lançamento e o fato indiciário do pagamento, esta mesma contabilidade, quando menos, deveria ter sido tomada como válida e correta no ano calendário de 2010, sob pena de contradizer o próprio critério jurídico empregado pela fiscalização.

Ou toda a contabilidade é imprestável e a fiscalização toma um outro rumo (como, por exemplo, a presunção legal de omissão de receita por saldo credor de caixa ou até mesmo adoção do método de arbitramento), ou as informações nela registradas possuem eficácia, na linha do que determinam os artigos 923 e 924 do RIR/99, *verbis*:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

Assim sendo, e tendo em vista que a contabilidade, em 31/12/2010, atesta que apenas os montantes justificados de R\$ 334.751,48 e de R\$ 346.335,32 é que de fato saíram do caixa, sendo a diferença (R\$ 5.330.238,53) mantida em conta de ativo, a presunção de que também esta diferença corresponderia a pagamentos feitos em 31/12/2010 "cai por terra".

Processo nº 11030.721107/2012-04
Acórdão n.º **1201-002.699**

S1-C2T1
Fl. 6

Enfim, e na linha de mais um precedente do CARF³ "*a hipótese de incidência de imposto de renda na fonte à alíquota de 35%, prevista no art. 61 da Lei 8.981/95, tem como pressuposto fático a efetuação de pagamento ou entrega de recursos. Embora a contabilização e despesas não comprovadas em contrapartida à conta Caixa indique a ocorrência de pagamentos a beneficiário não identificado, se os elementos dos autos não são suficientes para formar a convicção nesse sentido, não prospera o lançamento*".

Pelo exposto, e nesse mesmo sentido, DOU PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

³ Acórdão 1301-000.964. Sessão de 03/07/2012.