



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 11065.000229/2007-91  
**Recurso nº** 163.998 Voluntário  
**Matéria** IRPJ  
**Acórdão nº** 103-23.565  
**Sessão de** 17 de setembro de 2008  
**Recorrente** CC PAVIMENTADORA LTDA  
**Recorrida** 5ª TURMA DRJ PORTO ALEGRE/RS

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

**IRPJ. ARBITRAMENTO DE LUCRO POSTULADO EM  
IMPUGNAÇÃO DE LANÇAMENTO.**

O arbitramento de lucros deve ser utilizado quando a escrituração do contribuinte não permite apurar o tributo efetivamente devido com base no lucro real. Se a própria escrituração do contribuinte permite identificar o total do lucro real, este método deve ser empregado

**MULTA ISOLADA E MULTA ACOMPANHADA DE  
TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.**

Aplicada multa de lançamento de ofício pelo não-recolhimento do tributo devido sobre o total do exercício, não deve subsistir a multa isolada.

**IRPJ. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO LUCRO.  
EXERCÍCIO DA OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO APÓS  
INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE.**

São tributadas pelo lucro real trimestral as empresas que não optarem pela apuração anual ou pela sistemática do lucro presumido. Empresa que deixa de efetuar opção pelo lucro presumido até o início da ação fiscal, ocorrida após o prazo para apresentação da DIPJ, não pode alterar a sistemática de tributação a que está submetida, no caso, o lucro real trimestral.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.** Cabível a imposição da multa qualificada de 150% quando demonstrada a ocorrência de fraude.

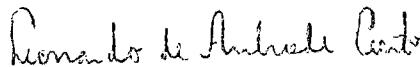
**IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.** Os pagamentos efetuados a beneficiário não identificado bem como aqueles referentes a operações não comprovadas ou sem causa, ficam sujeitos à

incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte à alíquota de 35%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do primeiro conselho de contribuintes, Por maioria de votos, REJEITARAM a preliminar de nulidade do lançamento baseada no argumento de que a apuração da base de cálculo deve ser realizada com base em lucro arbitrado, quando foi feita com base no lucro real, vencidos o Conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe, que acolhia a preliminar para dar provimento ao recurso; e, por unanimidade de votos, REJEITARAM preliminar relativa ao direito de opção pelo lucro presumido após o início do procedimento fiscal. No mérito, DERAM provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para afastar a multa isolada, vencidos os Conselheiros Luciano de Oliveira Valença (presidente), Antonio Bezerra Neto e Ester Marques Lins de Sousa, que não davam provimento; por maioria de votos, NEGARAM provimento ao recurso relativamente à qualificação da multa de ofício, vencidos os conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe e Waldomiro Alves da Costa Júnior, que davam provimento para reduzi-la ao percentual de 75%; e, por maioria de votos, NEGARAM provimento ao recurso quanto ao lançamento de IRRF, por entenderem não estarem comprovadas as causas das operações, vencido o Conselheiro Carlos Pelá (relator) que dava provimento parcial ao recurso, mantendo a exigência exclusivamente em relação aos pagamentos cujo beneficiário não foi identificado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

  
LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA  
Presidente

  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO  
Redator designado.

Formalizado em:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Leonardo de Andrade Couto, Waldomiro Alves da Costa Júnior, Carlos Pelá, Éster Marques Lins de Sousa (Suplente Convocada)e Antonio Carlos Guidoni Filho.



## Relatório

Transcrevo abaixo o relatório pormenorizado da DRJ Recorrida:

*Em ação fiscal foram lavrados contra a empresa acima, autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 622/623), Contribuição Social sobre o lucro Líquido – CSLL (fls. 638 e 653) e Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF (fls. 644). O total do crédito tributário apurado foi de R\$ 5.351.348,76, calculado até 29/12/2006. O relatório da ação fiscal está às fls. 572/605.*

*A contribuinte impugnou tempestivamente as exigências, através do arrazoado de fls. 674/723.*

*As exigências fiscais são relativas aos anos-calendário 2002, 2003 e 2004. Nos dois primeiros a apuração dos resultados deu-se pela sistemática do lucro real. A Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, relativa ao ano-calendário 2004 foi entregue após o início do procedimento fiscal, com os resultados sendo apurados pela sistemática do lucro presumido. O agente do fisco, no entanto, adotou o lucro real, conforme será explicado em tópico específico neste relatório.*

*As infrações detectadas foram: (1) não comprovação de custos e despesas registrados na contabilidade; (2) falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL; (3) falta de recolhimento do IRPJ e CSLL, referentes ao ajuste anual; (4) bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa; (5) opção indevida pela tributação na forma do lucro presumido; e (6) pagamentos sem comprovação da operação ou causa.*

---

*Razões de autuação Não comprovação de custos e despesas A infração está assim descrita no relatório da ação fiscal (fls. 592/3):*

*"A empresa CC Pavimentadora Ltda. contabilizou, como custos e despesas operacionais, nos anos-calendário de 2002 e 2003, 28 (vinte e oito) notas fiscais, supostamente emitidas por fornecedores e/ou prestadores das cidades do Estado do Rio Grande do Sul".*

*Ao longo dos trabalhos fiscais, a fiscalizada foi intimada a apresentar notas fiscais, documentos, demonstrativos, planilhas, recibos, cheques para comprovar as operações com aquisição, nos anos-calendário de 2002 e 2003, de produtos e serviços descritos em sua contabilidade.*

*Das diversas notas contabilizadas e objetos de intimação, a fiscalizada não apresentou qualquer nota fiscal. Considerando as notas fiscais supostamente emitidas por fornecedores e prestadores de serviços, já*

descritas neste Relatório, constatamos que foram registrados, como custos e despesas operacionais na contabilidade da fiscalizada, nos anos de 2002 e 2003, mais de R\$ 1.700.000,00 (um milhão e setecentos mil reais), conforme demonstrado abaixo.

No ano-calendário de 2002 .....R\$ 243.496,25 No ano-calendário de 2003.....R\$ 1.478.863,70 Com a finalidade de obter documentos, informações, dados e quaisquer esclarecimentos que pudessem atestar a veracidade dos custos e despesas operacionais registrados nos Livros contábeis e fiscais da CC, esta fiscalização efetuou pesquisas, consultou Sistemas, expediu Termos, realizou Diligências e colheu Depoimentos.

Os procedimentos executados permitiram-nos concluir que as notas fiscais registradas como custos e despesas operacionais, que não foram apresentadas à fiscalização, estavam envolvidas de falsidade material e ideológica, não se prestando para comprovar, nos anos-calendário de 2002 e 2003, custos e despesas operacionais, conforme quer fazer crer sua contabilidade.

Tais documentos, que reputamos como inidôneos, foram utilizados pela fiscalizada para reduzir o lucro do exercício; consequentemente, pagar menor imposto de renda (IRPJ) e Contribuição Social sobre o lucro Líquido (CSLL), configurando-se como evidente intuito de fraude.”.

Multa isolada – falta de recolhimento de estimativas mensais O autuante recompondo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, levando em consideração receitas omitidas pela empresa e apurou as estimativas devidas. Aplicou multa isolada de 50% sobre as estimativas devidas e não pagas.

Falta de recolhimento de ajuste anual Foram lançados os valores de IRPJ e CSLL apurados nas DIPJ relativas aos anos-calendário 2002 e 2003, que não haviam sido recolhidos pela empresa, nem declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF.

Bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa A contribuinte adquiriu “duas escavadeiras hidráulicas sobre esteiras” e contabilizou o valor a débito de conta de resultado, em junho de 2003. Por se tratarem de bens de natureza permanente deveriam ter sido ativados. O autuante apurou o valor relativo à depreciação das máquinas no período e glosou os valores deduzidos pela empresa que superaram o apurado a título de depreciação.

Opção pelo lucro presumido para o ano-calendário 2004 Foi dada ciência, à contribuinte, do termo de início de ação fiscal, em 06/09/2005 e, após, em 28/09/2005, a fiscalizada apresentou Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, relativa ao ano-calendário 2004, adotando a apuração pelo lucro presumido. Na mesma data foram apresentadas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, que até então não haviam sido entregues. Nenhum recolhimento havia sido efetuado com código de lucro presumido, até então.

A empresa foi intimada a apresentar DIPJ com apuração pelo lucro real trimestral e, em resposta, reafirmou a intenção de apurar os resultados pelo lucro presumido.

O autuante entende que a opção pelo lucro presumido deveria ter sido manifestada pelo pagamento da primeira ou única quota do imposto devido. Em não tendo havido qualquer pagamento antes do início da ação fiscal, entendeu que o IRPJ deveria ser apurado pela regra geral, que seria o lucro real trimestral. Após o início da ação fiscal não haveria a possibilidade de opção, pela perda da espontaneidade. Diz o autuante (fls. 555): “permitir que o contribuinte faça sua opção após o inicio da fiscalização é premiar o mesmo pela sua própria inércia e comodidade, já que teve mais de 17 meses (1º de abril de 2004 a 05 de setembro de 2005) para efetuar o pagamento”.

O IRPJ e a CSLL foram apurados, então, pelo agente do fisco, com base no lucro real trimestral.

Informa o autuante (fls. 599): “Posteriormente ao Termo de Início de Fiscalização, a empresa efetuou recolhimentos em 17/10/2005, do código DARF 2089/2372 [IRPJ e CSLL – lucro presumido] (fls. 564/567). Tais recolhimentos serviram como ‘entrada’ do parcelamento, onde foram incluídos os débitos de IRPJ e CSLL de 2004 (extrato do mesmo às folhas 568/570)”.

Pagamentos sem comprovação da operação ou causa O exame dos extratos bancários da contribuinte revelou a existência de diversos cheques, contabilizados a crédito da conta bancos e a débito da conta caixa, que foram depositados, em verdade, na conta de terceiros. O autuante esclarece, às fls. 601 e 603, como segue (os destaques são do original):

“A constatação descrita torna-se clara com a Quebra do Sigilo Bancário (descrita adiante) onde constatamos que inúmeros cheques depositados em contas de terceiros (item 9.2) foram contabilizados a débito da conta ‘caixa’. Estes cheques, contabilizados indevidamente, fizeram com que a conta ‘caixa’ ficasse artificialmente inflada, não refletindo a realidade”.

[...]Em razão da Quebra do Sigilo Bancário, foram obtidas, junto aos citados bancos, cópia microfilmada de diversos cheques emitidos pela fiscalizada, de ‘valores redondos’, que haviam sido contabilizados, em sua maioria, a crédito da conta bancos e a débito da conta caixa, indicando tratar-se de saques bancários para suprimento de numerário.

No entanto, constatamos que os mesmos foram depositados em conta de terceiros, o que impossibilita afirmar que tiveram como destino a conta ‘caixa’, conforme registrado em sua contabilidade.”

A empresa foi intimada a comprovar as operações ou as causas que originaram os pagamentos feitos através de cheques. Apresentou planilha contendo informações dos beneficiários, notas fiscais e outros documentos (fls. 210 a 300).

O autuante, na planilha de fls. 616/617, compila as informações prestadas pela empresa e faz observações acerca da comprovação ou não da operação ou causa alegada para cada pagamento. Nas planilhas de fls. 618/621, relaciona todos os cheques para os quais considerou não ter havido comprovação e demonstra o reajustamento da base de cálculo.

Foi formulada exigência de IRRF, com base no art. 61, da Lei 8.981, de 1995, por pagamento sem comprovação da operação ou causa.

Multa de ofício Foi aplicada multa de ofício de 150% para as infrações com origem na glosa de despesas ou custos não comprovados, pois haveria evidente intuito de fraude e de 75% para as demais infrações, além da já referida multa de 50% sobre as estimativas de IRPJ e CSLL não recolhidas.

A contribuinte impugnou parcialmente a autuação e requereu fosse anulado o auto de infração. A DRJ proferiu decisão para manter integralmente o auto. A decisão está assim ementada:

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2002, 2003, 2004 IRPJ. ARBITRAMENTO DE LUCRO POSTULADO EM IMPUGNAÇÃO DE LANÇAMENTO.**

O arbitramento de lucros pela autoridade fiscal é uma salvaguarda do crédito tributário posta a serviço da Fazenda Pública e não pode ser utilizado como instrumento de defesa do sujeito passivo para elidir ou reduzir o imposto apurado. Se a repartição fiscal, após o exame da escrita, faz prevalecer a tributação com base no lucro real, não pode o contribuinte opor dúvidas sobre a veracidade de sua escrituração para obter tratamento tributário que lhe seria menos oneroso.

**MULTA ISOLADA E MULTA ACOMPANHADA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA.**

Por se referirem a infrações distintas, a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa no curso do ano-calendário, que deixou de ser recolhido, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real.

**IRPJ. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO LUCRO. EXERCÍCIO DA OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO APÓS INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE.**

São tributadas pelo lucro real trimestral as empresas que não optarem pela apuração anual ou pela sistemática do lucro presumido. Empresa que deixa de efetuar opção pelo lucro presumido até o início da ação fiscal, ocorrida após o prazo para apresentação da DIPJ, não pode alterar a sistemática de tributação a que está submetida, no caso, o lucro real trimestral.

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. Cabível a imposição da multa qualificada de 150% quando demonstrada a ocorrência de evidente intuito de fraude.*

*IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. Os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ficam sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte à alíquota de 35%.*

Tempestivamente, a contribuinte apresenta o presente recurso voluntário, que pugna pela reforma da decisão de primeira instância. Alega, em síntese:

Inobservância do art. 142 do CTN – anos-calendário 2002 e 2003

Não poderia ter sido mantida a tributação pelo lucro real e que deveria ter seus resultados apurados pela sistemática do lucro arbitrado. Às fls. 688/689, argumenta assim:

*“2.1.30 – No caso dos autos de infração ora impugnados, como se vê, os Agentes Fiscais não observaram o disposto no art. 142 e seu parágrafo único do CTN, pois apesar de terem constatado que a Impugnante (a) não possuía controle de estoques; (b) não escriturava o Livro Registro de Inventário; (c) que não foi comprovada a quase totalidade dos custos e despesas operacionais; (d) que a sua contabilidade estava envolta de falsidade material e ideológica; e (e) que muitos documentos, reputados como inidôneos foram utilizados para reduzir o lucro líquido do exercício, deixaram de arbitrar o resultado da autuação.*

*2.1.31 – Contrariamente a tudo isso, os agentes fiscais se utilizaram, no tempo e lugar indevidos, do poder discricionário, deixando de cumprir com o mandamento expresso no art. 142 do CTN, que exige a prática de atividade plenamente vinculada à lei, e obrigatória.*

[...]

*3.1.34 – Incabível, assim, por qualquer ângulo que se analise a questão, a tributação pela forma como foi feita pelos Agentes Fiscais, pois é incontestável que, no exercício da atividade vinculada e obrigatória, eles deveriam se ater aos ditames da legislação de regência que, diante de tamanhas irregularidades, impõe a tributação com base no lucro arbitrado”.*

Validade da opção pelo lucro presumido – ano-calendário 2004

Seria válida a opção pelo lucro presumido, relativamente ao ano-calendário 2004. A contribuinte apresentou DIPJ, com o imediato pedido de parcelamento dos valores apurados. Argumenta:

*A “impugnante não apenas requereu o parcelamento dos tributos apurados como devidos, tal como indicados na DIPJ do ano-calendário de 2004, como também efetuou o recolhimento dos mesmos até o momento em que tal pedido foi indeferido (ver comprovantes anexos – Doc. 4), por teremos*

*Agentes Fiscais entendido que o direito de opção pela tributação com base no lucro presumido não poderia mais ser exercido, pelo fato de ter-se iniciado o procedimento de fiscalização”.*

*Não há qualquer dispositivo legal que permita ao fisco escolher a forma de tributação, para impor ao contribuinte a mais onerosa. Existe a norma do art. 530, inciso IV, do RIR/99, determinando que, na hipótese de opção indevida pelo lucro presumido, o imposto deverá ser determinado pelo lucro arbitrado.*

*A exemplo do que acontece em 2002 e 2003, também em 2004 fica muito claro que a escrituração não se presta para apuração do lucro real.*

*Não tem base legal a justificativa do fisco de que a apresentação de DIPJ após o início do procedimento fiscal, impede a opção pelo lucro presumido (fls. 693): “a justificativa é inaceitável, pois a prevalecer como correta tal linha de argumentação, os contribuintes que, como a Impugnante, apesar de reunirem todas as condições de tributarem seus resultados com base no lucro presumido, perdem tal direito ao não recolherem nenhum valor no vencimento da primeira parcela. Cabe registrar, pela relevância da questão, que tal perda de direito não consta da legislação de regência”. A interpretação do fisco representaria flagrante desprezo ao princípio da razoabilidade.*

#### Multa isolada

A aplicação da multa isolada decorre da tributação dos resultados pelo lucro real, que a empresa está contestando. O cancelamento da tributação pela sistemática adotada na imposição fiscal terá como reflexo o cancelamento das multas isoladas.

Argumenta, subsidiariamente, ser ilegal a aplicação concomitante da multa de ofício com a multa isolada, citando precedente do Conselho de Contribuintes.

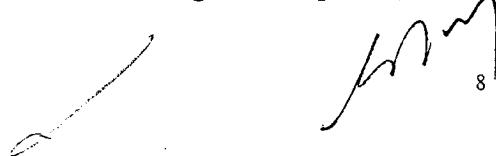
#### Pagamentos sem comprovação da operação ou causa

Diz a autuada que os agentes do fisco discriminaram na planilha “Cheques emitidos – sem comprovação da operação ou causa”, de forma pormenorizada, a data de emissão dos cheques, o número desses, o banco, a identificação nominal dos destinatários e os valores. Com isso, pela forma em que efetuados os pagamentos – cheques nominativos – haveria a prova do efetivo dispêndio, prova da existência dos negócios jurídicos e indicação do beneficiário, não cabendo a imposição por pagamento sem comprovação da operação ou causa.

Alega, ainda, que o próprio RIR/99, no art. 80, § 1º, inciso II, permite a comprovação de operações através da indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Especificamente com relação aos pagamentos efetuados, apresenta as seguintes justificativas:

- com relação aos cheques emitidos em favor da Comercial Empreiteira Construtelmo Ltda., junta declaração de que os valores tiveram origem em prestação de serviços e foram tributados na beneficiária;



- com relação ao pagamento de R\$ 15.000,00 em favor de Manoel Maria dos Santos, em 4/2/2003, diz que houve erro da empresa ao contabilizar o valor, que deveria ter sido levado a débito da conta sócios, por serem pagamentos efetuados por conta e ordem destes. Junta escritura pública de compra e venda de imóvel e recibo de R\$ 15.000,00 demonstrando que o beneficiário dos rendimentos é o antigo proprietário do imóvel vendido;

- Houve casos em que o fisco considerou não comprovados pagamentos porque o beneficiário dos cheques aparentemente seria diferente daquele que consta nos documentos apresentados. Há equívoco do autuante: (1) o cheque emitido em favor de Latão Sul é comprovado por documento fiscal de Ivone Ferreira Floor, que utiliza “Latão Sul” como nome de fantasia, como comprova o cadastro da Receita Federal; (2) O beneficiário dos cheques Pietro Varriale é o mandatário e representante da “Pimali Metal Mecânica Ltda.”, cujas notas fiscais estão juntadas aos autos; *“De resto, o fato de constar, como destinatário dos serviços, a empresa PMR Táxi Aéreo Ltda., não deve causar nenhuma perplexidade ao julgador [...] porque, como adiante se verá, trata-se de débito de responsabilidade de empresa interligada à Impugnante”* (fls. 711); (3) junta declarações de pessoas físicas para comprovar que receberam recursos a título de honorários por serviços de engenharia; (4) acredita que o agente do fisco se equivocou ao afirmar que tributou o *“montante dos cheques superior a soma das notas fiscais apresentadas”*, pois não foi apontada nenhuma situação em que isso teria ocorrido; (5) a impugnante relaciona às fls. 714/715 documentos que está juntando para comprovar pagamentos efetuados em razão de débitos de responsabilidade de empresas a ela coligadas;

Reclama que o fisco tomou uma posição cômoda, porque não procurou verificar se os beneficiários dos pagamentos incluíram os rendimentos pagos pela Impugnante nas suas Declarações de Ajuste Anual, com o recolhimento do IRRF devido. Esta falta de verificação já é razão suficiente para cancelamento da exigência. Em situações como a do beneficiário Comercial Empreiteira Construtelmo Ltda., antes referida, o Fisco estará exigindo duplamente a mesma exação, uma vez da fonte pagadora e outra do beneficiário.

Está consolidado no Conselho de Contribuintes, o entendimento de que o imposto deve ser exigido diretamente do beneficiário, afastando a responsabilidade da fonte pagadora. Traz ementas de acórdãos. O mesmo entendimento teria o Judiciário. Transcreve ementa.

Assevera, ainda, que, *“a incidência tributária, que os agentes fiscais pretendem seja realizada de forma exclusiva, é, na verdade, de antecipação, pois, identificado o beneficiário e comprovada a operação que deu causa aos pagamentos, a tributação é de antecipação”*. De acordo com o Parecer Normativo SRF nº 1, de 24/09/2002, quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo beneficiário do rendimento, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se após o término do ano-calendário. Cita precedentes do Conselho de Contribuintes. Reproduz a Súmula nº 12, do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Pede o cancelamento dos autos de infração.

É o relatório

## Voto Vencido

Conselheiro Carlos Pelá, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Como são muitos pontos de discordância, vamos examinar um por um.

Arbitramento

A DRJ fundamentou sua decisão da seguinte forma:

*O arbitramento do lucro é o instrumento que resta ao Fisco quando for impossível apurar os resultados pela sistemática adotada pelo contribuinte. São reiterados os acórdãos do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais dando conta de que o arbitramento de lucros pela autoridade fiscal é uma salvaguarda do crédito tributário posta a serviço da Fazenda Pública (Acórdão CSRF/01-03.163, sessão de 7/11/2000 - sublinhamos). É uma forma de se viabilizar a satisfação de tributos que, por outro meio, não seriam quantificáveis.*

A contribuinte, neste ponto, pretende utilizar a seu favor, por ser, a esta altura, benéfica para si, a sistemática de arbitramento. Todavia, parece-me correta a decisão proferida pela DRJ. A fiscalização analisou a escrituração da empresa, reteve os Livros Diário e Razão (Relatório Fiscal, fls. 573) e constatou que havia suporte para manter a sistemática do lucro real. A fiscalização conseguiu recompor o lucro real da contribuinte, desprezando os elementos imprestáveis e recompondo o lucro através da correção dos lançamentos. Não ficou caracterizada a necessidade de arbitramento durante a ação fiscal.

A contribuinte, que fez opção pelo regime de lucro real, pretende, em virtude de falhas imputáveis a ela mesma, pedir que a sistemática de tributação seja modificada para uma modalidade que não foi a sua opção, mas que lhe é menos onerosa. A existência de custos não comprovados e falta de ativação de bens do permanente – infrações apuradas pelo Fisco – não implicam, por si só, o arbitramento do lucro, simplesmente porque parte do que foi declarado pela contribuinte não se mostrou verdadeiro.

A DRJ cita precedente do Conselho de Contribuintes neste sentido:

Ac.101-74.262/83

*ARBITRAMENTO DE LUCRO POSTULADO EM IMPUGNAÇÃO DE LANÇAMENTO – O arbitramento de lucros pela autoridade fiscal é uma salvaguarda do crédito tributário posta a serviço da Fazenda Pública e não pode ser utilizado como instrumento de defesa do sujeito passivo para elidir ou reduzir o imposto apurado com base na escrituração. Se a repartição fiscal que arbitrara os lucros, em face de pedido da própria parte e diante dos livros por ela apresentados, após o exame de escrita, faz prevalecer a tributação com base no lucro real,*

*não pode o contribuinte opor dúvidas não comprovadas sobre a veracidade de sua escrituração para obter o restabelecimento do lançamento original, que lhe seria mais favorável afinal.*

Acórdão 105-14866/2004:

*IRPJ E CSLL - Correta a adição de receita omitida no valor declarado pelo contribuinte. Tendo o contribuinte optado pelo lucro real, não tem respaldo argumentação de imprestabilidade da escrita para tentar modificar a modalidade de tributação de sua própria escolha e mantida pela autoridade lançadora.*

Acórdão 103-10.196

*COMPETÊNCIA PRIVATIVA DO FISCO – Compete ao Fisco arbitrar o lucro do contribuinte, quando verificar que sua escrituração não merece fé, mas não cabe ao sujeito passivo exigir do Fisco que arbitre seu lucro só porque ocorreu o fenômeno da omissão de receita.*

A argumentação da DRJ neste ponto não merece reparo:

*Não é qualquer vício na escrituração que impõe o arbitramento do lucro, mas somente aqueles vícios insanáveis, que impeçam a aferição do conteúdo das operações do sujeito passivo e a apuração do lucro. Não fosse assim, o artigo 537 do RIR/1999, abaixo transscrito, não teria aplicabilidade.*

*Art. 537. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 532 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).*

*Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere à receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 1º).*

*A autuada se apega à ausência do Livro Registro de Inventário para sustentar a tese da imprestabilidade da escrita. Mas tal livro era – no caso concreto – desnecessário, conforme informado pela própria empresa, porque ela não manteria estoques. Às fls. 306 a contribuinte informou: “essa empresa não possui Livro Registro de Inventário, porquanto mantém em estoque apenas pequenas quantidades de materiais destinadas ao consumo, notadamente, para manutenção de máquinas e equipamentos”. Como se vê, a ausência do referido livro não impede a correta apuração do lucro real, no caso concreto.*

*A contribuinte possuía escrituração contábil, a qual foi auditada pelo agente do fisco, que encontrou, de fato, alguns vícios, relacionados no tocante ao IRPJ e CSLL - com a falta de comprovação dos custos e despesas, cujos efeitos foram quantificados e corrigidos com o auto de infração, não havendo razão para desconstituir o lançamento.*

Portanto, não merece reforma a decisão da DRJ, na medida em que a fiscalização, com a documentação apresentada conseguiu quantificar a obrigação tributária. O lucro arbitrado é um instrumento do Fisco e não uma opção de forma de apuração a ser usada pelo contribuinte. A empresa, no seu recurso, não trouxe nenhum argumento que possa ser aplicado a esse caso. Traz apenas referências ao uso do lucro arbitrado no caso de contabilidade deficiente.

Recurso improvido nesta parte

Sistemática de apuração dos resultados para o ano-calendário 2004

A contribuinte, durante o ano-calendário 2004 e até o início da ação fiscal, no final de 2005, não havia efetuado recolhimentos a título de IRPJ ou CSLL, nem entregue a Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica. Após o recebimento do termo de início de fiscalização, em setembro de 2005, a empresa apresentou DIPJ, relativa ao ano-calendário anterior e, em outubro/2005 fez recolhimentos utilizando, nos DARF, os códigos 2089 e 2375 (IRPJ e CSLL – lucro presumido), e requereu parcelamento de débitos relativos ao ano-calendário 2004.

O autuante apurou os resultados pelo lucro real trimestral, não levando em consideração a “opção” da empresa pelo lucro presumido.

Ao apreciar a questão a DRJ não acolheu os argumentos da recorrente, conforme segue:

*“As empresas podem ser tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado. A regra geral é a tributação pelo lucro real apurado trimestralmente, visto que o lucros presumido ou arbitrado dependem de opção pelo contribuinte, sendo esse último também reservado ao fisco, em situações excepcionais. A tributação pelo lucro real anual também depende de manifestação do contribuinte. A apuração do lucro real trimestralmente, independe de qualquer manifestação de vontade da empresa.*

*A pessoa jurídica que não está sujeita, obrigatoriamente, à apuração do imposto pelo lucro real – como é o caso da contribuinte - pode optar pela tributação com base no lucro presumido, conforme disciplinado no art. 516 e seguintes do RIR/99:*

*Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13). (a Lei nº 10.637, de 2002, elevou o limite para quarenta e oito milhões de reais)*

*§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).*

(...)

2

§ 3º A pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real (art. 246), poderá optar pela tributação com base no lucro presumido.

§ 4º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º).

§ 5º O imposto com base no lucro presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observado o disposto neste Subtítulo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25).

*A contribuinte efetuou recolhimentos após o início da ação fiscal. Cabe ver se esses pagamentos são válidos para determinar a opção da contribuinte pela sistemática do lucro presumido.*

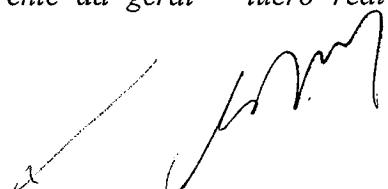
*Iniciado o procedimento fiscal, a contribuinte não havia optado por qualquer uma das formas de tributação que dependem da sua expressa manifestação de vontade, vistas antes. Com isso, correto é afirmar que estava submetida à apuração dos resultados pelo lucro real trimestral.*

*O art. 138 do Código Tributário Nacional trata da denúncia espontânea e no seu § 1º, refere situações em que a denúncia não é considerada espontânea, assim:*

*Art. 138 - A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (sublinhei)*

*Iniciada a ação fiscal, a contribuinte, tributada pelo lucro real trimestral, não havia entregue sua Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica e não havia recolhido os tributos (IRPJ e CSLL) em nenhum dos trimestres do ano-calendário 2004. A verificação das infrações relativas ao IRPJ e CSLL do ano-calendário 2004 constou do termo de início de ação fiscal (fls. 7), que relacionou, como "Tributos e períodos fiscalizados" o "IRPJ e CSLL – janeiro de 2002 a dezembro de 2004". Por força do dispositivo acima, não surte efeitos, para fins de exclusão da responsabilidade, os atos praticados após o início da ação fiscal, que tenham relação com as infrações sob apuração do fisco. E, no caso, o Fisco estava apurando as infrações relativas ao IRPJ, ano-base 2004, para o qual a empresa não havia manifestado intenção de tributar por sistemática diferente da geral – lucro real trimestral.*



*Temos com isso, que não pode ser considerada espontânea a tentativa de a contribuinte mudar a forma de tributação a que estava submetida quando iniciada a ação fiscal, nem os recolhimentos que efetuou para tal fim.*

*A impugnante reclama que não pode o fisco escolher a forma de tributação da empresa, que não há base legal para tal. Como vimos, não foi o fisco quem escolheu o lucro real trimestral. Houve inércia da empresa, enquadrando-se, com isso, na sistemática geral de apuração. A autuada poderia ter optado por outra forma de tributação, mas não o fez de forma espontânea.*

*Também não há que se dizer que houve opção indevida pelo lucro presumido e, com isso, por força do inciso IV, do art. 530 do RIR/99<sup>1</sup> a tributação deveria ocorrer pelo lucro arbitrado. O dispositivo se aplica àqueles casos em que o contribuinte não poderia optar pelo lucro presumido, como é o caso das empresas obrigadas a apurar os resultados pelo lucro real. Difere do caso concreto, em que a autuada poderia ter apurado seus resultados por essa sistemática (lucro presumido), mas não o fez espontaneamente. A opção da empresa não é inválida, apenas não opera efeitos, por não ser espontânea.*

*As considerações acerca da inviabilidade de acatar pedido de arbitramento como matéria de defesa, feitas quanto da análise dos anos-calendário 2002 e 2003 são válidas também para o ano-calendário 2004, em que a impugnante repete o argumento de que seria necessário o arbitramento do lucro.”*

Aqui também não merece reparo a decisão da DRJ. De fato, a contribuinte não fez a opção pelo lucro presumido quando poderia. Apenas após o início da fiscalização, quando fora detectado que não houvera recolhimento dos tributos devidos ou apresentação da DIPJ, pretende enquadrar-se na sistemática do lucro presumido. A esta altura, a sistemática de apuração pelo lucro real já era aplicável, passada que foi a oportunidade para opção pelo lucro presumido.

Recurso voluntário improvido nesta parte.

#### Aplicação concomitante de multa proporcional e multa isolada

Alega a recorrente que havendo lançamento de ofício do tributo em que se aplicou multa proporcional, a exigência de multa isolada por falta de recolhimento da estimativa implicaria duplidade de punição e seria ilegal.

A DRJ não acatou tal argumentação, proferindo a seguinte decisão:

*“A Lei nº 9.430, de 1996, com a redação vigente na época dos fatos e até a lavratura do lançamento, dispunha que (sem grifos no original):*

<sup>1</sup> Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

[...]

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

[...]

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

Legislação superveniente alterou o percentual da multa para 50% - já aplicado no caso concreto - e alterou as hipóteses de incidência, sem influenciar, nesse aspecto, o presente lançamento

À luz das normas legais supra, sempre que não for recolhido o IRPJ e a CSLL devidos por estimativa, o contribuinte faltoso estará sujeito, no caso de lançamento de ofício, à multa isolada de 50% sobre o montante não recolhido. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL. Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração, a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal.

A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar.

Para a autoridade julgadora administrativa de primeira instância, essa conclusão não consiste em mera interpretação, mas tem o caráter de norma vinculante, em virtude de a Instrução Normativa SRF nº 93, de 24.12.1997, dispor textualmente que:

*Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:*

*I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;*

*II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.*

*Em suma, embora pudesse eventualmente ocorrer coincidência de base de cálculo, a hipótese de incidência de cada uma das multas é distinta. A da multa isolada é a falta ou insuficiência de recolhimento do tributo devido por estimativa; a da multa proporcional é o lançamento de ofício do tributo efetivamente devido em face do resultado anual. Se não há coincidência de motivação, se as causas são dispares, não cabe falar em duplidade de punição nem em bis in idem. É por isso também que, havendo simultaneamente falta ou insuficiência do recolhimento das antecipações por estimativa e do saldo devedor apurado no ajuste anual, deverá haver incidência das duas multas.*

*Se a lei não permitisse impor a multa isolada concomitantemente com a exigência do principal mais a multa proporcional, a exigência dos recolhimentos por estimativa estaria ameaçada ou não seria cumprida. A norma legal que determina a antecipação mensal por estimativa tornar-se-ia letra morta, pois seria sempre mais vantajoso aos contribuintes optantes pela apuração anual esperar até o encerramento do período, para levantar o montante do tributo definitivamente devido e só então recolhê-lo. Obviamente, a Fazenda Pública seria financeiramente lesada, e sofreriam concorrência desleal os contribuintes que cumprissem rigorosamente as prescrições legais.*

*Em suma, não cabe acatar a postulação da impugnante em razão de ter havido concomitância do lançamento de multa de ofício com o lançamento de multa isolada pela apuração de diferenças não recolhidas das antecipações mensais de estimativa.*

*Esse entendimento vem sendo corroborado pela jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme demonstra a ementa do Ac. 108-07660, redigida nos seguintes termos:*

**"IRPJ. LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO ACOMPANHANDO EXIGÊNCIA DE TRIBUTO. COMPATIBILIDADE.**

*A falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. O lançamento é compatível com a exigência de tributo apurado ao final do ano-calendário, acompanhado da correspondente multa de ofício. (Acórdão 108-07660, Sessão de 05/12/2003) "".*

No seu recurso, a contribuinte alega que a concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício representa imposição de dupla penalidade sobre o mesmo ato ilícito de não recolhimento do tributo devido no exercício.

Neste ponto, razão assiste à contribuinte, na conformidade com o que vem decidindo a CSRF, a exemplo do acórdão transscrito a seguir:

Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Primeira Turma / ACÓRDÃO CSRF/01-05.181 em 14.03.2005

CSL

**CSLL - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA** - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a **multa** de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade **isolada** quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida apurada ao final do exercício Recurso especial parcialmente provido. Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para restabelecer em parte a **multa isolada** limitando, sua incidência ao montante do tributo devido, apurado nas declarações dos anos de 1998 e 1999. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber, Victor Luís de Salles Freire, José Carlos Passuello e Dorival Padovan que negaram provimento ao recurso. Os Conselheiros José Henrique Longo, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias acompanharam o Conselheiro Relator por força do disposto no art. 23 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.  
Manoel Antonio Gadelha Dias - Presidente

Publicado no DOU em: 26.12.2006

Relator: Marcos Vinícius Neder de Lima

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado: TAURUS CORRETORA DE SEGUROS LTDA.

Rcurso Voluntário provido nesta parte.

#### Agravamento da multa de ofício

A contribuinte não contestou os fatos apurados pela fiscalização para o agravamento da penalidade pelo evidente intuito de fraude no caso dos custos/despesas não comprovados. A defesa tentou desconstituir o lançamento alegando apenas que a sistemática adotada pelo Fisco não seria apropriada, nada falando sobre as constatações que dão conta do uso de artifícios fraudulentos para reduzir o lucro da empresa.

Durante o trabalho de fiscalização ficou comprovado que a empresa escriturou deliberadamente elevado montante de custos e despesas inexistentes, como ficou demonstrado no trabalho junto aos supostos fornecedores, que não confirmaram o fornecimento para a empresa.

No recurso voluntário, tampouco, a contribuinte contesta a validade das apurações feitas pela fiscalização, que demonstraram escrituração falsa de custos e despesas, nem se insurgue contra a aplicação da multa agravada.

Mantida, portanto, a aplicação da multa agravada.

IRRF - Pagamentos sem comprovação da operação ou causa

Os alegados pagamentos sem comprovação da operação ou causa foram tributados por aplicação do art. 61 da Lei nº 8.891, de 20 de dezembro de 1995, § 1º., a seguir destacado:

*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 reajusteamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (sublinhamos).*

Com relação aos pagamentos tributados, a impugnante alegou na sua impugnação (fls. 703):

*“2.4.6 – Ditos pagamentos, exatamente em razão da forma como foram efetuados (cheques nominativos), não só provam o efetivo dispêndio realizado pela Impugnante, como também comprovam a existência de negócios jurídicos (operações) entabulados entre o contribuinte e os fornecedores e prestadores de serviços relacionados pelo Fisco”.*

Ao analisar a impugnação, a DRJ decidiu:

*“A incidência do art. 61, antes transcrito, se dá, ou pelo pagamento a beneficiário não identificado ou, também, pelo pagamento efetuado a terceiros ou sócios sem comprovação da operação ou da sua causa. Nessa última situação, não importa estarem os beneficiários identificados ou não. Os pagamentos em favor dos sócios ou terceiros – mesmo plenamente identificados – podem sofrer a incidência do IRRF com base na legislação referida. Com isso, o fato de os cheques serem nominativos não afasta a incidência. De resto, o argumento do contribuinte é capcioso. Diz que o cheque nominativo prova o efetivo dispêndio e a existência de negócio jurídico (operações) e que, por isso, não estariam sujeitos à referida tributação. É verdadeiro que a compensação do cheque prova um dispêndio (gasto, consumo, despesa, segundo o Dicionário Eletrônico Houaiss), não fosse assim não incidiria a tributação que tem como origem um dispêndio (pagamento) sem comprovação da operação ou causa. Por outro lado, a realização de um pagamento indica a existência de um negócio jurídico, mas não prova qual o negócio jurídico realizado, ou, qual a operação ou a causa desse dispêndio. Temos, então, que a realização de pagamentos através de cheques nominativos não afasta a incidência da tributação do art. 61, da Lei nº 8.981/1995.*

*A impugnante também refere que o sujeito passivo da exigência seria o beneficiário do rendimento, pois a incidência tributária seria por antecipação e, com isso, a responsabilidade da fonte pagadora extingue-se após o término do ano-calendário, tudo em conformidade com o disposto no Parecer Normativo SRF nº 1, de 24/09/2002.*

*Uma das ementas do referido Parecer é a que segue:*

**"IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.**

*Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual."*

*A tributação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 é definitiva e não por antecipação, conforme consta expressamente no caput do artigo ("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"). Invocando o Parecer referido pela impugnante, há que se considerar aplicável ao caso a ementa abaixo:*

**"IRRF. RETENÇÃO EXCLUSIVA. RESPONSABILIDADE.**

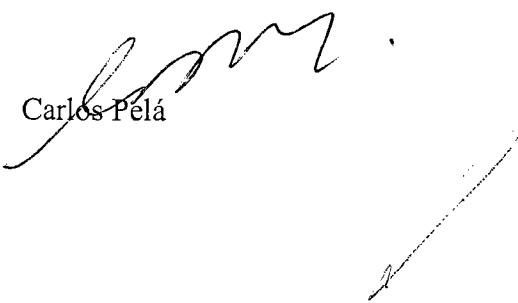
*No caso de imposto de renda incidente exclusivamente na fonte, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é da fonte pagadora."*

A contribuinte, no seu recurso, sustenta que os :i) pagamentos em razão de terem sido feitos com cheques nominais provam o dispêndio realizado e comprovam a existência da operação, ii) o art. 80, § 1º., III do RIR, que trata de dedutibilidade de despesas médicas para PF's poderia ser aplicado

De fato, em alguns casos, o contribuinte não consegue fazer prova de que os pagamentos feitos a pessoas identificadas tenham se originado de operações normais e regulares. Contudo, a Fiscalização também não demonstra que os valores não foram recebidos pelos beneficiários ou que de fato não houve prestação de algum tipo de serviço ou entrega de mercadorias à contribuinte. Ou ainda que a contribuinte fez o pagamento no interesse de outra pessoa, se sub-rogando, em tese, no direito de exigir o pagamento posterior. Ainda que se possa identificar que a despesa seja indevidável, por não ser útil ou necessária à atividade da contribuinte, este motivo, por si só, não é suficiente para se impor uma tributação de IRRF exclusivo de fonte, uma vez que o beneficiário deveria contabilizar a receita correspondente ao pagamento.

A norma do artigo 61 da lei 8.981/95 se aplica aos casos em que não se pode identificar a natureza pagamento, nem o seu beneficiário, de modo que o imposto nunca fosse cobrado de um ou de outro. No caso em exame, alguns pagamentos, ainda que não decorram de despesas úteis ou necessárias, podem ter se originado de uma efetiva operação mercantil, sendo tributado pelo beneficiário. Para estes casos, não caberia a incidência prevista no artigo supra referido. Para os demais casos de pagamentos a beneficiários não-identificados ou beneficiários diferentes daqueles que constam como beneficiários a incidência é devida.

Voto pelo provimento parcial nesta pare, para afastar a exigência de IRRF exclusivo de fonte à aliquota de 35% sobre pagamentos decorrentes de operações efetivamente praticadas por empresas ou pessoas físicas identificadas, ainda que em benefício de outrm que não a contribuinte..



Carlos Felá

## Voto Vencedor

Discordo do Ilustre Relator quando afasta a tributação do IRRF sobre o que seriam pagamentos decorrentes de operações efetivamente praticadas por empresas ou pessoas físicas identificadas.

De imediato, independentemente de questão de mérito, registre-se a iliquidez do voto do Relator ao não identificar nos autos quais seriam as operações sobre as quais não incidiria o IRRF.

Se o entendimento do Ilustre Relator refere-se aos pagamentos em relação ao quais o sujeito passivo teria apresentado justificativa, a autoridade fiscalizadora deixou bem claro que não aceitaria a defesa se documentos que pudessem corroborá-la.

O sujeito passivo foi devidamente intimada a esclarecer as operações concernente aos cheques emitidos. Não há como aceitar alegações vagas no sentido de que corresponderiam a adiantamentos de obras, pagamentos de débito de responsabilidade do sócio, pagamento de débitos da própria empresa, recursos entregues aos funcionários, etc.

A legislação é clara ao determinar a incidência do imposto na fonte sob tributação exclusiva aos pagamentos sem comprovação da operação a que se referem ou a sua causa.

Quando o Relator afirma que alguns pagamentos podem ter se originado de alguma operação mercantil, não levou em consideração que essa suposta operação não foi comprovada e que a tributação tem como origem justamente essa não comprovação. Em outras palavras, a norma estabelece o ônus da prova para o sujeito passivo, desde que devidamente intimado.

Saliente-se que o exame da planilha elaborada pela autoridade lançadora (fls. 616/617) indica um procedimento criterioso do Fisco, aceitando boa parte dos valores questionados. Não vislumbro mácula ao procedimento fiscal.

---

Do exposto, voto por manter integralmente a exigência referente ao IRRF.

*Leonardo de Andrade Couto*  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO