



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.002233/2007-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.750 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2021
Recorrente MAZER DISTRIBUIDORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MPF. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento interno de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Eventuais falhas nesses procedimentos, por si só, não ensejam a nulidade do lançamento decorrente da ação fiscal.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. INCIDÊNCIA.

Uma vez que não se comprovou a causa dos pagamentos efetuados pela contribuinte a terceiros, configurou-se a hipótese do IRRF consoante dicção do artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981/1995.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o relator que votou por parcial provimento para afastar a exigência de IRRF, no percentual de 35%, em relação aos pagamentos efetuados em favor da beneficiária Elo Mercantil LTDA. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Relator

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada) e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão da DRJ, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela ora Recorrente.

Transcreve-se o relatório da DRJ que resume o presente litígio:

Linhas Gerais

Trata-se de lançamento consubstanciado em autos de infração lavrados e cientificados ao contribuinte em 03/04/2007, cujo crédito tributário constituído encontra-se discriminado a seguir:

	Tributo	Juros	Multa	Total
Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ	80.071,07	41.176,79	60.053,28	181.301,14
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	28.825,58	14.823,62	21.619,16	65.268,36
Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF	147.787,00	84.598,15	110.840,07	343.225,22
TOTAL	256.683,65	-140.598,56	-192.512,51	589.794,72

Em linhas gerais, a fiscalização entendeu existir pagamentos sem causa realizados pelo contribuinte, exigindo de ofício IRRF sobre os referidos pagamentos, bem como IRPJ e CSLL, por considerar as despesas concernentes àqueles pagamentos indedutíveis - para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Das infrações

A autoridade fiscal, procedendo à análise de despesas contabilizadas pelo impugnante, solicitou a apresentação de notas fiscais que embasaram os lançamentos efetuados nas contas 3122142 — Comissões s/ vendas pessoa jurídica, 3122150 — Manutenção de Equipamentos s/ vendas e 3122271 — Viagens e Estadias.

Em análise da documentação fiscal referente aos lançamentos efetuados na conta "Manutenção de Equipamentos s/ Vendas" não foram detectadas irregularidades.

No que tange à conta "Viagens e Estadias" não houve comprovação em relação ao lançamento efetuado em 01/10/2002 no valor de R\$ 7.622,30, cujo histórico consignava "Pag. Cfe relatório de viagem".

Já em relação à conta "Comissões s/ Vendas Pessoa Jurídica", a autoridade fiscal solicitou ao contribuinte esclarecimentos adicionais a respeito das notas fiscais provenientes de três empresas: J.C. Junara Assessoria em Imóveis e Representações Ltda., CNPJ nº 91.202.853/0001-61, Promoção de Eventos, CNPJ nº 04.067.928/0001-44 e Elo Mercantil Ltda, CNPJ nº 91.202.853/0001-61. Em relação a esta última empresa, salientou que o montante contabilizado em relação a esta representava 85% do total apropriado na referida rubrica no ano de 2002. No que tange às demais empresas, não foram detectadas irregularidades.

Em resposta à intimação, especificamente em relação a Elo Mercantil Ltda, assim argumentou o contribuinte:

- A empresa teria sido contratada em agosto de 2001 visando alavancar as vendas globais da Mazer, estagnadas naquele ano;
- A contratação dos serviços teriam sido realizadas diretamente com o seu sócio-administrador, Sr. Roberto Ioschpe e as atividades exercidas seriam: "diretamente com a direção comercial focada em vendas, baseando-se em análises, informações e planejamentos conjuntos para reestruturações direcionadas ao incremento de vendas";
- A remuneração dos serviços seria proporcional aos incrementos anuais nas vendas (0,5% sobre as receitas incrementais anua., considerando um crescimento mínimo de 20% a.a. , om exceção do ano de 2001, período de início dos trabalhos, no qual a remuneração baseou-se no número de horas trabalhadas);

Após análise das informações prestadas pelo contribuinte, a autoridade fiscal lavrou nova intimação requerendo maiores esclarecimentos, nos seguintes termos:

- qual a contribuição específica da Elo Mercantil Ltda para o incremento de vendas (métodos, abordagens, conceitos utilizados, etc.);
- identificação dos funcionários responsáveis pela execução das atividades;
- apresentação de documentação comprobatória da efetiva prestação de serviços, tais como contratos, relatórios, atas de reunião, cronogramas.

Em atendimento à intimação, o contribuinte informou que "as ações da empresa Elo Mercantil Ltda estiveram relacionadas com modificações e incrementos em procedimentos comerciais, tais como: alterações e criações de política para incentivo e remuneração da equipe de vendas, pesquisa de satisfação de clientes e identificação de pontos fracos e fortes em relação à concorrência, ampliar projetos e campanhas de vendas com fornecedores e clientes...". Informa ainda que Elo Representações teria realizado pesquisa de satisfação junto a clientes. Identificou que o responsável pela prestação de serviço seria o sócio-gerente da Elo Representações, senhor Roberto Ioschpe, e, por parte da própria Mazer, os responsáveis pela execução seriam a diretora Adriana Otten e o gerente de vendas Carlos André Betancur. Apresentou documentação que julgou comprovar as atividades desenvolvidas.

Procedeu, então, a autoridade fiscal, a diligência junto a Elo Mercantil visando melhor elucidar a questão. Nesse ínterim, realizou análise dos contratos sociais, da sede da empresa, das atividades exercidas junto à Mazer Distribuidora Ltda, dos livros contábeis, notas fiscais, DIPJ e DCTF transmitidas, dos pagamentos efetuados pela Mazer Distribuidora a Elo Mercantil, bem como em relação a distribuição de lucros efetuada por esta.

Ao final, assim resumiu as inconsistências detectadas que embasaram sua conclusão acerca da não comprovação dos serviços prestados por Elo Mercantil à Mazer Distribuidora Ltda:

- Não foram apresentados documentos que comprovem a efetiva execução dos trabalhos por parte da Elo Mercantil;
- Os pagamentos eram realizados sempre pelo caixa da Mazer, em espécie, sem comprovação efetiva;
- A distribuição de lucros da Elo Mercantil sempre se deu em espécie, não havendo sequer uma comprovação efetiva de sua disponibilização aos sócios;
- A receita da Elo Mercantil nos anos de 2002 a 2005, quase que em sua totalidade (99%), provém dos serviços prestados para Mazer Distribuidora Ltda, demonstrando a quase exclusividade da suposta prestação de serviços;

- O objeto social da Elo Mercantil constante das alterações sociais não condizia com a atividade declarada como desenvolvida junto a Maze

- O pequeno capital social da empresa, assim como o pequeno valor de ativo imobilizado; a sede da sociedade até o ano de 2003 era a mesma da residência dos sócios, sendo que o escritório, naquele momento, era composto por uma sala, não possuindo empregados, e as despesas escrituradas referiam-se apenas a manutenção do escritório e pagamentos-de tributos, demonstrando, assim, uma estrutura muito simples para ser responsável pelo incremento da ordem de 100 milhões de reais nos resultados da Mazer.

Em relação ao lançamento no valor de R\$ 7.622,30, contabilizado em 01/10/2002 na conta 3122271, não foram apresentados documentos que comprovassem a operação. Desse modo, a fiscalização considerou esta despesa não comprovada, e, por conseguinte, desnecessária e indedutível para fins de IRPJ e CSLL, procedendo à exigência de ofício dos respectivos tributos e consectários legais devidos.

Na impugnação interposta (fls. 1156 a 1181) o impugnante, em resumo, assim se manifestou:

1. Quanto à invalidade do auto de infração decorrente da ausência de ciência de prorrogação de MPF:

- que o auto de infração foi lavrado após decorrido o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, contrariando o disposto no art. 12, inciso III, art. 13 e art. 15, inciso II, todos da Portaria SRF n.º 6.087/2005; este fato acarretaria a invalidade do auto de infração lavrado, haja vista a ocorrência do vício formal;

- a seu ver, o MPF, cujo prazo de validade é de 120 dias, tendo sido cientificado ao contribuinte em 11 de setembro de 2006 teria como prazo final de validade o dia 09/01/2007; sob seu prisma, a ciência do auto de infração em 03 de abril de 2007 teria dado condão à invalidade do procedimento; as prorrogações de 60 dias no prazo de validade do MPF, nos termos do art. 12, inciso I da Portaria SRF n.º 6.087/2005 teriam que ser cientificadas ao contribuinte no prazo de validade original do MPF ou do prazo da última prorrogação também devidamente cientificada ao sujeito passivo; entretanto, a ciência das prorrogações só teria sido data na mesma data da ciência do auto de infração, 03 de abril de 2007, data em que o MPF original já não teria validade, acarretando a nulidade da autuação;

- conclui que "se a norma de produção normativa prescreve forma para que o ato seja considerado válido e eficaz, quando o auto de infração é feito em desobediência ao prescrito nessa norma, resta desprovido de validade e eficácia para constituir o crédito tributário";

- que o auto de infração lavrado com base em um documento inválido também é considerado inválido;

- cita decisão da 3ª Turma da DRJ Brasília no processo n.º 10120.004955/2001-12, na qual teria sido reconhecida a nulidade do procedimento em situação análoga;

2. Quanto aos pagamentos sem causa:

- em relação aos pagamentos sem causa efetuados à empresa Elo Representações Ltda, alega que foi devidamente comprovada a causa da operação, lastreada em documentos hábeis e idôneos, tendo a fiscalização se baseado em presunção que contraria a verdade material;

- que a auditora fiscal argumentou que o objeto social das empresa Elo Representações Ltda não contemplaria os serviços que foram prestados ao impugnante, porém, estaria a

autoridade fiscal equivocada, haja vista entender que a atividade desenvolvida pela Elo Representações Ltda consistiria em representá-la perante futuros clientes, sendo que a representação comercial seria um dos objetos previstos no contrato social daquela empresa;

- que em relação ao cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte exigido sobre os supostos pagamentos sem causa, inexistiria previsão normativa para a fórmula utilizada pela autoridade fiscal; que a base legal utilizada, qual seja, o art. 725 do Regulamento do imposto de Renda "apenas permite o reajustamento do respectivo rendimento bruto, no qual deverá incidir o imposto, ou seja, esse artigo, para as hipóteses tratadas, tão somente indica qual será o critério quantitativo —base de cálculo— sobre o qual incidirá a alíquota específica, mensurando o valor do imposto a recolher; a norma referida seria de cunho permissivo, norma em branco, e, com base no princípio da estrita legalidade c/c o art. 146, inciso III, alínea "a" da Constituição Federal, somente a Lei Complementar poderia estabelecer definição da base de cálculo do imposto; por fim, argumenta que inexistindo lei fixando o reajustamento da base de cálculo, qualquer fórmula utilizada pela fiscalização deve ser considerada ilegal;

- que deveriam ter sido levados em conta os recolhimentos de IRRF efetuados pelo impugnante em relação aos pagamentos efetuados a Elo Representações Ltda.

Ainda em relação aos pagamentos sem causa, o impugnante repete os argumentos utilizados durante o procedimento fiscal, anexando documentação já acostada aos autos durante o procedimento fiscal. Ao final, resume suas pretensões, requerendo:

1. Que o lançamento seja julgado improcedente em face de vício na constituição do crédito tributário, uma vez os autos de infração foram lavrados com base em mandado de procedimento fiscal já extinto;
2. Que, caso não se acolha a preliminar de nulidade, sejam os autos de infração tornados insubsistentes uma vez que entende demonstrada a causa dos pagamentos efetuados; alega ainda nulidade do lançamento em função da ilegalidade da fórmula utilizada para fins de reajustamento da base de cálculo do IRRF exigido;
3. Que - seja concedida -a dedução dos valores de IRRF referentes aos pagamentos efetuados a Elo Representações Ltda.

É o relatório.

A seguir a ementa da decisão de 1ª instância:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MPF.

O mandado de procedimento fiscal consiste em mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do lançamento eventual descumprimento dos seus termos. No caso, o prazo do procedimento, no que excedeu aquele constante do mandado inicial, foi devidamente prorrogado, não cabendo a arguição de excesso do prazo regular. A falta de ciência de prorrogações, não invalida o lançamento.

IRPJ. GLOSA DE CUSTOS OU DESPESAS.

É legítima a glosa de custos ou despesas se o contribuinte não comprova a efetividade da operação ou a sua causa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005 IRRF.

PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

IRRF. BASE DE CÁLCULO.

Os comandos legais acerca da correta apuração da base de cálculo do imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos sem causa são suficientemente claros, não havendo necessidade de novos dispositivos legais para sua correta quantificação.

IRRF. DEDUÇÃO DE IMPOSTO RETIDO. IMPOSSIBILIDADE.

A exigência de imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos sem causa recai sobre a fonte pagadora e tem o caráter de definitividade, sendo considerada sua exigência exclusivamente na fonte. Eventual imposto de renda retido na fonte quando do pagamento das operações é considerado antecipação do imposto devido pelo beneficiário, sendo passível de dedução somente por este quando da apuração do respectivo tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

CSLL. GLOSA DE CUSTOS OU DESPESAS.

É legítima a glosa de custos ou despesas se o contribuinte não comprova a efetividade da operação ou a sua causa.

Lançamento Procedente

Ao julgar o caso, a DRJ iniciou afastou a preliminar de nulidade do Auto de Infração, por suposto vício no Mandado de Procedimento Fiscal.

Após, apresentou as seguintes razões de mérito:

Das infrações

Pagamentos sem Causa

No que tange à despesa considerada indedutível no valor de R\$ 7.622,30, contabilizada em 01/10/2006 na conta 3122271, tendo em vista sua não contestação, deve ser declarada a definitividade dos tributos decorrentes dessa infração, procedendo-se, se for o caso, à cobrança do crédito constituído de ofício.

Em relação aos pagamentos sem causa, a matéria foi devidamente impugnada, devendo ser apreciada. No mérito, não merece reparo a autuação fiscal.

Antes de prosseguir no exame dessa questão, faz-se necessária uma rápida digressão pela legislação utilizada pela autoridade administrativa para amparar o lançamento, qual seja, o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, base legal do art. 674 do RIR/99, que tem a seguinte dicção:

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.

Note-se que o legislador exigiu não apenas a prova da operação ou causa, mas a sua comprovação. Segundo o De Plácido e Silva², comprovação tem significação de aprovação plena, inteira, no sentido de confirmar integralmente do que antes já tinha sido provado. Seria um reforço da prova para torná-la irrefutável. Segundo o autor, "quando se comprova tem-se a confirmação integral da prova anterior, que assim se robustece e se avoluma para acentuar a veracidade da asserção sobre o fato arguido, ou a irrefutabilidade da prova apresentada. Fatos comprovados, assim, devem ser fatos que se encaram como integralmente demonstrados ou postos em evidência". Já Houaiss³ apresenta como sinonímia de comprovar as expressões atestar, corroborar, ratificar, reafirmar, validar.

Destas definições se extrai, então, que para afastar a hipótese de incidência inculpada no dispositivo transcrito não basta apenas que o contribuinte prove a operação ou a causa do pagamento, mas que acrescente elementos que a corrobore cabalmente.

Analisando a suposta operação que, segundo o impugnante, comprovaria a operação objeto da autuação, entendo não restar comprovada a causa dos pagamentos. As cópias de documentos anexos à impugnação, fls. 1194 a 1227, são as mesmas já disponibilizadas durante o procedimento fiscal (fls. 171 a 209) e devidamente rechaçadas pela fiscalização.

Convém resgatar as conclusões da autoridade fiscal acerca dos pretensos serviços prestados por Elo Mercantil ao impugnante, procedendo-se, quando cabível, às observações julgadas pertinentes:

1. Não foram apresentados documentos que comprovem a efetiva execução dos trabalhos por parte da Elo Mercantil;

a. Os documentos apresentados tanto no decorrer do procedimento fiscal quanto na impugnação mostram-se absolutamente insuficientes não só para comprovar qualquer serviço prestado por Elo Mercantil a Mazer, mas também o nexo de causalidade entre os fatos a que se referem e os resultados alcançados;

b. Como exemplo pode-se citar a suposta alteração nos contratos de trabalho (fls. 1200 a 1204) apresentados pelo impugnante. Em primeiro lugar, não há sequer um único indício de que a suposta alteração tenha sido implementada em função dos trabalhos da Elo Mercantil, até mesmo porque esta, em resposta dada à autoridade fiscal (fl. 240) foi taxativa ao informar que os trabalhos foram realizados em reuniões informais, que os documentos confeccionados foram feitos sem cópia e ficaram na sede da Mazer Distribuidora, ao passo que o impugnante, conforme já salientado, anexou documentação insuficiente para demonstrar não só a relação de causa e efeito entre esta e os resultados alcançados, mas também quem de fato teria prestado os supostos serviços;

c. Ademais, os contratos de trabalho anexados tratam-se de dois instrumentos distintos: o primeiro (fls. 1200 e 1201), em nome de Clóvis Marcelo Galimberti Leboutte, refere-se a contrato de trabalho por experiência enquanto que o segundo, relativo a Elisabete Aparecida Orides (fls. 1202 a 1204), trata-se de aditamento de contrato de trabalho.

Ainda que se considere correlatos instrumentos distintos, não há comprovação de que a Elo Mercantil seja a mentora de tal alteração. Por fim, cabe esclarecer que não parece estar correta a conclusão do contribuinte de que o aumento de suas vendas esteja relacionado também à alteração na forma de remuneração das comissões dos vendedores, haja vista que, no período de 2001 a 2005, o número de vínculos empregatícios subiu de 32 para 62, e a massa salarial de R\$ 329.526,98 para R\$ 1.014.377,404. Considerando-se o índice inflacionário do período — IPCA — chega-se a 50% de inflação entre 9001 P 90065. Logo, tomando-se por base o valor médio por vínculo empregatício em 2001 ($R\$ 329.526,98 / 32 = R\$ 10.297,72$), atualizado pela inflação do período e multiplicado pelo número de vínculos empregatícios em 2005, chega-se a R\$ 957.687,79, muito próximo do valor de R\$ 1.014.377,40 relativo a 2005. Ou seja, cai por terra o argumento do impugnante de que o acréscimo nas vendas se deve ao novo modo de pagamento de comissões. Resta evidente que o crescimento se deu no número de funcionários, e não no valor das comissões atreladas aos novos contratos de trabalho.

2. Os pagamentos eram realizados sempre pelo caixa da Mazer, em espécie, sem comprovação efetiva;

a. A ausência de comprovação da efetiva prestação de serviço, por si só, já seria suficiente para caracterização da infração. Entretanto, além deste fato, constata-se que em quatro anos de prestação de serviço o impugnante foi incapaz de comprovar sequer a efetividade de um pagamento, reforçando a tese levantada pela fiscalização.

3. A distribuição de lucros da Elo Mercantil sempre se deu em espécie não havendo sequer uma comprovação de sua disponibilização aos sócios;

a. Nos mesmos moldes descritos no item 2 acima, a distribuição de lucros realizada por Elo Mercantil, em todo o período, se deu em espécie, não havendo comprovação efetiva da suposta destinação dos recursos, corroborando a proposição apontada pela autoridade fiscal.

4. A receita da Elo Mercantil nos anos de 2002 a 2005, quase que em sua totalidade (99%), provém dos serviços prestados para Mazer Distribuidora Ltda, demonstrando a quase exclusividade da suposta prestação de serviços;

5. O objeto social da Elo Mercantil constante das alterações sociais não condizia com a atividade declarada como desenvolvida junto a Mazer;

a. Demonstra-se correta a interpretação da autoridade fiscal, ainda mais quando o impugnante não colaciona qualquer elemento que possa contrariar esta conclusão.

6. O pequeno capital social da empresa, assim como o pequeno valor de ativo imobilizado; a sede da sociedade até o ano de 2003 era a mesma da residência dos sócios, sendo que o escritório, naquele momento, era composto por uma sala, não possuindo empregados, e as despesas escrituradas referiam-se apenas a manutenção do escritório e pagamentos de tributos, demonstrando, assim, uma estrutura muito simples para ser responsável pelo incremento da ordem de 100 milhões de reais nos resultados da Mazer;

a. O impugnante não abordou as constatações da autoridade fiscal, as quais, em seu conjunto, apontam de forma definitiva a escorregada interpretação dos fatos realizada pela fiscalização.

É importante salientar também que a responsável pela escrituração contábil tanto da Elo Mercantil quanto da Mazer Distribuidora é a mesma contadora, Lourdes Scartezini. Do mesmo modo, ambos os contribuintes outorgaram mandato a referida contadora para atuação como procuradora perante a RFB no curso do procedimento fiscal (fls. 60 e 236). É certo que este elemento, isoladamente, não pode ser considerado como prova de

qualquer infração, mas, no conjunto, reforça a tese levantada pela fiscalização quando à efetiva prestação de serviço da Elo Mercantil a Mazer Distribuidora.

Em resumo, os elementos apontados pela fiscalização são categóricos quanto à ausência de causa dos pagamentos efetuados, não tendo o impugnante trazido a autos nenhum novo elemento que não tenha sido analisado durante o procedimento fiscal. É importante frisar que a ausência de comprovação de quem teria prestado efetivamente os serviços ou a inexistência denexo causal entre os serviços prestados e os supostos resultados obtidos já seriam suficientes, por si só, para ratificar o lançamento fiscal.

Diante de todas as evidências apontadas e diligentemente abordadas pela autoridade fiscal e em face da ausência de elementos que comprovem a operação em comento, correta a conduta da fiscalização ao exigir o IRRF sobre pagamentos sem causa e considerar as correspondentes despesas como indedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

Base de Cálculo

Alega o impugnante que a autoridade fiscal utilizou fórmula não prevista na legislação para cálculo do IRRF. Razão não assiste à insurgente, uma vez que os comandos legais acerca da correta apuração da base de cálculo do imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos sem causa são suficientemente claros, não havendo necessidade de novos dispositivos legais para sua correta quantificação. A jurisprudência administrativa é pacífica e remansosa a este respeito, não restando qualquer dúvida de que os dispositivos legais dos art. 674 e 725 do RIR/99 sejam auto-aplicáveis.

Dedução do imposto retido

O impugnante alega que deveriam ter sido levados em conta os recolhimentos de IRRF efetuados por ela em relação aos pagamentos efetuados a Elo Representações Ltda. Também em relação a esta matéria indefere-se o pleito do impugnante.

Não há que se confundir dois regimes de tributação absolutamente distintos: o contribuinte, ao realizar o pagamento referente a um serviço prestado, efetua o recolhimento de imposto de renda que será utilizado pelo beneficiário quando do cálculo do seu imposto devido, ou seja, este IRRF é mera antecipação de imposto do beneficiário; já a exigência de imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos sem causa recai sobre a fonte pagadora e tem o caráter de definitividade, sendo a exigência considerada exclusivamente na fonte. Ou seja, eventual imposto de renda retido na fonte quando do pagamento das operações é considerado antecipação do imposto devido pelo beneficiário, sendo passível de dedução somente por este quando da apuração do respectivo tributo, não acarretando qualquer influência no lançamento efetuado pela autoridade fiscal.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por julgar o lançamento procedente

Cientificada da decisão de primeira instância em 14/11/09 (Aviso de Recebimento à e-Fl. 1.303), inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em 03/12/2009.

Em sede de recurso, a contribuinte apresenta exatamente os mesmos argumentos da Impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Severo Chaves, Relator.

Ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto nº 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

Preliminar de Nulidade do Auto de Infração – Mandado de Procedimento Fiscal cuja validade havia expirado

No que se refere a preliminar de nulidade do Auto de Infração, por concordar com as razões de decidir da DRJ, adoto-as como fundamento deste voto, com embasamento legal no Art. 57, §3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de 1ª instância em consonância com o entendimento deste Relator, conforme transcrição a seguir:

(...)

Não vislumbro a ocorrência da nulidade suscitada. Os autos de infração foram lavrados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade competente para formalização da exação, e todos estão fundamentados em lei, e em especial quanto aos pressupostos do art. 90 e 10 do Decreto nº 70.235/72.

A alegação de que o procedimento fiscal tenha durado mais do que o permitido pela legislação, tampouco invalida o lançamento.

Há de se ressaltar que a falta ou imperfeição do MPF, ou a inobservância dos seus termos, não tem o condão de anular auto de infração que atenda aos requisitos fixados no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.

Trata-se de mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, que, de um lado, opera como uma ordem para que a autoridade fiscal instaure o procedimento e, de outro, dá a conhecer ao contribuinte que o procedimento está sendo executado em nome da Administração Tributária, bem assim seu escopo.

(...)

Complementa-se que, no presente caso, a Recorrente não demonstrou qualquer preterição ao direito de defesa apta a gerar a nulidade do auto.

Destaca-se, ainda, que esse mesmo entendimento é sedimentado pela jurisprudência do CARF, inclusive com recentes julgados pelas Turmas da 1ª, 2ª e 3ª CSRF, conforme julgados a seguir:

Numero do processo: 11020.001108/2006-00

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Data da sessão: 06 de fevereiro de 2020

Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2003
NULIDADE. MPF.

É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário.

Numero da decisão: 9101-004.788

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário. Votou pelas conclusões a conselheira Lívia De Carli Germano (documento assinado digitalmente) Adriana Gomes Rêgo - Presidente (documento assinado digitalmente) Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Nome do relator: AMELIA WAKAKO MORISHITA YAMAMOTO

Numero do processo: 14751.002990/2008-06

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Data da sessão: 23 de junho 2020

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MPF. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento interno de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Eventuais falhas nesses procedimentos, por si só, não ensejam a nulidade o lançamento decorrente da ação fiscal.

Numero da decisão: 9202-008.687

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencida a conselheira Ana Paula Fernandes (relatora), que lhe negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. (Assinado digitalmente) Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício (Assinado digitalmente) Ana Paula Fernandes – Relatora (Assinado digitalmente) Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator Designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Nome do relator: ANA PAULA FERNANDES

Numero do processo: 10280.722214/2010-75

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Oct 14 00:00:00 UTC 2020

Data da publicação: Thu Dec 10 00:00:00 UTC 2020

Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006, 2007

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, tem apenas a função de controle administrativo interno da instituição Receita Federal do Brasil e não tem o condão de modificar a competência privativa do Auditor-Fiscal de efetuar o lançamento de ofício. Meras irregularidades na emissão do MPF não geram nulidade do lançamento.

Numero da decisão: 9303-010.837

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora) e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Érika Costa Camargos Autran. (documento assinado digitalmente) Rodrigo da Costa Possas – Presidente (documento assinado digitalmente) Tatiana Midori Migiyama – Relatora (documento assinado digitalmente) Erika Costa Camargos Autran - Redatora designada Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Marcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge OlmiroLock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da CostaPossas (Presidente)

Nome do relator: JORGE OLMITO LOCK FREIRE

Desta feita, rejeito a preliminar de nulidade.

Do Mérito

Tem-se que resta em litígio os lançamentos de IRPJ e CSLL decorrentes da glosa de despesas de pagamentos efetuados a empresa Elo Mercantil Ltda, bem como lançamento de IRRF (art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995), referente aos mesmos pagamentos, conforme demonstrativo a seguir:

RELATÓRIO FISCAL (e-Fl. 54)

ANO 2002

DATA	NOTA FISCAL	VALOR
25/jan	1440	18.200,00
28/fev	1441	10.200,00
28/mar	1443	9.800,00
30/abr	1444	10.100,00
31/mai	1445	9.000,00
29/jun	1446	9.200,00
31/jul	1447	3.500,00
30/ago	1448	10.000,00
25/set	1451	9.272,00
28/out	1452	10.000,00
26/nov	1453	10.000,00
20/dez	1454	10.000,00
Total		119.272,00

ANO 2003

MÊS	NOTA FISCAL	VALOR
31/1	1455	10.100,00
20/2	1456	9.900,00
31/3	1457	9.000,00
30/4	1458	9.100,00
30/5	1459	10.000,00
30/6	1460	9.000,00
31/7	1461	10.500,00
29/8	1462	10.600,00
30/9	1463	10.450,00
31/10	1464	10.300,00
30/12	1465	5.000,00
Total		103.950,00

ANO 2004

MÊS	NOTA FISCAL	VALOR
29/1	1466	5.010,00
29/02	1467	5.000,00
31/3	1468	5.000,00
30/4	1469	5.000,00
30/5	1470	5.000,00
30/6	1471	5.000,00
30/7	1472	5.000,00
31/8	1473	5.000,00
30/9	1474	5.000,00
29/10	1475	5.000,00
30/11	1476	5.000,00
29/12	1477	5.000,00
total		60.010,00

ANO 2005

MÊS	NOTA FISCAL	VALOR
31/1	1478	3.000,00
28/2	1479	2.500,00
31/3	1480	2.500,00
29/4	1481	2.500,00
31/5	1483	2.230,00
30/6	1484	2.500,00
29/7	1485	2.500,00
31/8	1486	2.500,00
30/9	1487	2.500,00
31/10	1489	1.200,00
30/nov	1490	2.500,00
30/dez	1491	3.000,00
Total		29.430,00

Inicialmente, importante verificar que a autoridade julgadora de 1ª instância utilizou os mesmos argumentos para manter a glosa de despesas de IRPJ e CSLL, bem como o IRRF para pagamentos “sem causa”.

Com a devida vênia, entendo que estes lançamentos encontram-se em campos de incidência tributária completamente distintos, ainda que oriundos do mesmo fato, razão pela qual segregarei a análise.

Iniciarei o exame pela glosa de despesas.

Glosa de despesas, no âmbito tributário, importa na **desconsideração** de uma despesa declarada para fins de redução da base de cálculo do lucro real. As despesas que não forem consideradas dedutíveis, nos termos concebidos pela legislação, serão glosadas para fins de incidência do IRPJ e da CSLL.

Tais despesas estão necessariamente vinculadas à lista *exemplificativa* da legislação, sendo dedutíveis apenas quando necessárias, normais e usuais ao ramo de atividade empresarial do contribuinte.

A glosa de despesas ocorre, principalmente, quando há deduções indevidas, desnecessárias e anormais, que não poderiam ser consideradas custos ou despesas empresariais. Quando das apurações, a autoridade fiscal deve proceder com a glosa dessas despesas, efetuando o lançamento de IRPJ e CSLL sobre a quantia deduzida de forma indevida.

No caso dos autos, verifica-se que a autoridade fiscal realizou um trabalho bastante diligente, constatando que a contribuinte não comprovou necessidade ou a efetiva execução dos serviços prestados pela empresa Elo Mercantil Ltda. É o que se verifica na conclusão do Relatório Fiscal (e-Fl. 52):

4.5 Conclusão das inconsistências encontradas

Considerando que:

- Não foram apresentados documentos que comprovem a efetiva execução dos trabalhos por parte da Elo Mercantil;
- Os pagamentos eram realizados sempre pelo caixa da Mazer, em espécie, sem comprovação efetiva;
- A distribuição de lucros da Elo Mercantil aos seus sócios ocorreu sempre em espécie, sem comprovação efetiva;
- As notas fiscais emitidas pela Elo Mercantil nos anos de 2002 a 2005 para a Mazer Distribuidora Ltda representam 99% do valor total das notas fiscais emitidas nesse período, demonstrando a quase exclusividade da suposta prestação de serviços;
- O objeto social da Elo Mercantil constante das alterações sociais não condiz com a atividade declarada como desenvolvida junto a Mazer;
- O pequeno capital social da empresa, assim como o pequeno valor de ativo imobilizado; a sede da sociedade até o ano de 2003 era a mesma da residência dos sócios, sendo que o escritório hoje é composto por uma sala, não possuindo empregados, e o fato de as despesas escrituradas referem-se apenas a manutenção do escritório e pagamento de impostos, demonstrando uma estrutura muito simples para ser responsável pelo incremento da ordem de 100 milhões de reais nos resultados da Mazer,

Em sede de Impugnação, a contribuinte basicamente apresentou os mesmos documentos já adiantados no procedimento de fiscalização, não obtendo êxito em comprovar a efetiva prestação de serviços, bem como a sua necessidade para a sua atividade empresarial.

Desse modo, no que se refere à primeira infração, entendo por manter os lançamentos de IRPJ e CSLL.

Já no que se refere ao IRRF, importante fazer algumas considerações.

O preceito legal do IRRF é previsto no artigo 61 da Lei n.º 8.981/95, que define as hipóteses de incidência do imposto paradigma, atualmente regulamentado também pelos artigos 730 e 731 do Decreto n.º 9.580/2018 (RIR/18), que dispõem que todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiários não identificados será sujeito à incidência do imposto.

Partindo do exame dos dispositivos mencionados, especificamente do artigo 61 da Lei n.º 8.981/95, tem-se que o imposto de renda retido na fonte possui duas possibilidades para a sua exigência, quais sejam: (i) pagamentos a beneficiários não identificados (caput) e (ii) pagamentos cuja operação ou causa não tiver comprovação (com previsão no §1º). É o que se verifica:

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.

Analisando as hipóteses mencionadas, o sujeito passivo tem, então, o lançamento *ex officio* de alíquota no percentual 35%, quando não houver identificado o beneficiário e/ou comprovada a motivação do pagamento.

Contudo, ainda que haja a previsão de que a *causa não identificada ou a não motivação do pagamento* possa ser hipótese de incidência do IRRF, entendo que apenas com indícios contundentes da não identificação dos efetivos beneficiários é que a sua cobrança encontra fundamento jurídico. O lançamento previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/95 somente é cabível quando não seja possível ao fisco exercer a competência tributária.

A comprovação da causa ou operação dos pagamentos prevista nesse dispositivo, **não possui as mesmas exigências da comprovação de necessidade** no caso de glosa de despesas (artigo 299, do RIR). Não se pode confundir a não comprovação dos requisitos para fins de dedução dos dispêndios (causa para glosa) com a inocorrência de causa ou da operação em si.

Uma vez identificado o beneficiário e demonstrada a ocorrência da operação, não há que se falar em incidência do IRRF nos termos do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995.

Importante salientar que, a inaplicabilidade da tributação de IRRF nesses casos **não significa deixar de tributar esses valores**. Diante da constatação desse tipo de pagamento, deve a fiscalização averiguar se os receptores declararam corretamente tais pagamentos e se os valores foram oferecidos à tributação, atuando eventual omissão de receitas.

Denota-se que, havendo o pagamento à beneficiário, mesmo que sob causa imotivada ou desconhecida, este pagamento produziu efetiva renda para quem o recebeu, cabendo ao fisco, na hipótese de identificação, examinar os documentos fiscais pertinentes para averiguar se o pagamento fora corretamente declarado e, se não, impor a exigência ao beneficiário.

No caso dos autos, observa-se que além de identificar devidamente a beneficiária do pagamento (empresa Elo Mercantil Ltda), pelos documentos fiscais espontaneamente apresentados, a fiscalização ainda deu início a um Mandado de Procedimento Fiscal para a empresa Elo Mercantil (e-Fls. 47 a 52), que inclusive realizou intimação pessoal na sede da empresa.

Verifica-se no relatório fiscal que durante o procedimento a empresa Elo Mercantil apresentou respostas às intimações, bem como forneceu a documentação solicitada.

Observa-se, ainda, que a fiscalização constatou que as receitas foram devidamente declaradas, conforme recortes a seguir do Relatório Fiscal:

RELATÓRIO FISCAL (E-FLS. 50 E 51)

4.3 Dos livros contábeis, notas fiscais e DIPJ e DCTF

Ao analisarmos o talonário de notas fiscais do ano 2002 apresentado pelo contribuinte, verificamos que das 15 notas fiscais emitidas, 13 foram para a Mazer Distribuidora Ltda, totalizando R\$ 119.272,00, apenas duas notas no valor de R\$ 200,00 e R\$ 528,00 foram para outras empresas (fls. 373 a 387).

Nos anos de 2003 e 2004 todas as notas fiscais foram emitidas para a Mazer Distribuidora Ltda.

No ano 2005, há duas notas fiscais, nos valores de R\$ 270,00 e R\$ 1.329,90, emitidas para outras empresas.

Observa-se que as notas fiscais emitidas nos anos de 2002 a 2005 para a Mazer Distribuidora Ltda representam 99% do valor total das notas fiscais emitidas nesse período.

Os ingressos decorrentes da emissão de notas fiscais encontram-se contabilizados no Livro Razão.

As contas de despesas escrituradas no Livro Razão referem-se a impostos e contribuições, pro-labore, salários, despesas com o escritório (água/luz, telefone, etc), os únicos serviços pagos à outra pessoa jurídica refere-se a LMG Consultoria Ltda que presta serviços de contabilidade para a Elo Mercantil.

Ao analisarmos o conteúdo dos "pagamentos cfe boletim de caixa", valores creditados na conta Caixa, Livro Razão ano 2002, verificamos que tais pagamentos referem-se a despesas de manutenção do escritório da Elo Mercantil, como água, luz, telefone, aluguel, escritório de contabilidade, etc. (fls. 447 a 680)

O Ativo Permanente Imobilizado (R\$ 1.161,45) da empresa é composto de Equipamento/instalações (R\$ 2.385,27) e Móveis e Utensílios (R\$ 5.283,01), com Depreciação Acumulada de R\$ 6.506,83, mantendo-se o mesmo até o ano 2005.

No ano de 2002 o resultado do período foi o seguinte:

- Receita = R\$ 120.000,00
- Impostos = R\$ 10.680,00
- Despesas operacionais = R\$ 17.728,86 + despesas financeiras de R\$ 42,55

O lucro líquido do exercício de 2002 foi de R\$ 91.548,60, tendo sido distribuído R\$ 89.400,00. As despesas operacionais perfazem 15 % da receita bruta e a distribuição de lucros representa 97% do lucro líquido. Essas informações revelam o porte pequeno da Elo Mercantil como empresa.

A Elo Mercantil declara que a partir de 2002 não possui empregados, sendo que todas as atividades são exercidas pelo sócio-administrador.

A empresa apresenta declaração de imposto de renda Pessoa Jurídica – DIPJ, tributação lucro presumido.

Chama a atenção desta fiscalização que uma empresa de pequeno porte como a Elo Mercantil que tenha exercido várias atividades, conforme anteriormente descritas, as quais resultaram no crescimento significativo das vendas da Mazer (informações da própria Mazer), tenha como despesas apenas a manutenção de seu escritório (hoje uma sala comercial, porque até 2003 a sede da sociedade é a mesma da residência dos sócios, conforme comprovam as notas fiscais e as alterações sociais apresentadas, e as informações nas DIRPJ e DIRPF dos sócios), não possua empregados, não exerça tal atividade/prestação de serviços junto a outras empresas; na verdade, pelo que se observa do talonário apresentado, a Elo Mercantil praticamente emitiu notas fiscais apenas para a Mazer durante o período de 2002 a 2005 (04 notas não foram para a Mazer). Outro aspecto a se observar é o fato de que se o serviço/atividade prestado pelo Elo Mercantil propiciou um incremento da ordem de 100 milhões de reais nos resultados da Mazer, porque motivo o serviço/atividade não foi prestado a outros clientes? Com certeza devem existir centenas de empresas dispostas a contratar uma consultoria que proporcione esse grau de sucesso. Ou seja, é improvável que o crescimento nas vendas informado pelo contribuinte tenha sido fruto de trabalhos realizados pela Elo Mercantil.

Desse modo, entendo que o lançamento de IRRF efetuado pelo fisco implica claramente em bitributação econômica, com caráter sancionatório, o que é vedado à luz do artigo 3º, do CTN:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que **não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (grifos nossos)

Menciona-se, por fim, que esse mesmo racional já fora adotado em situações análogas apreciadas pelo Carf, conforme julgados a seguir:

Numero do processo: 12448.729489/2015-10

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara **Seção:** Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: 25 de julho de 2018

Ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2011

IRRF LANÇADO SOB A ALEGAÇÃO DE QUE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO FOI COMPROVADA. LANÇAMENTO INSUBSISTENTE. SERVIÇOS INTELECTUAIS QUE PRODUZEM RESULTADO IMATERIAL. PROVA DA

PRESTAÇÃO PRODUZIDA PELO CONTRIBUINTE E NÃO INFIRMADA PELA FISCALIZAÇÃO.

Não subsiste o lançamento do IRRF com base no artigo 61 da Lei 8.981/1995 (art. 674 do RIR/99) quando a fiscalização se limita a questionar a efetividade dos serviços prestados. Tal argumento até pode ser base para a glosa da despesa, mas não para o lançamento do IRRF. A prova da prestação de serviços intelectuais como a estruturação de operações de crédito se faz mediante a apresentação dos respectivos contratos, dos relatórios de produção, de documentos que comprovem a existência das operações estruturadas e das notas fiscais. Se, mesmo diante de tais evidências, o fisco insiste que os serviços não foram efetivamente prestados, é dele o ônus de desconstituir tais provas, não sendo admissível presumir que os serviços não existiram pelo simples fato de se tratar de pessoas ligadas à fonte pagadora. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

MULTA QUALIFICADA. DUPLICAÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. CANCELAMENTO. A aplicação da penalidade qualificada requer que a conduta esteja associada a alguma das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Se a Fiscalização não demonstra, de maneira explícita, uma eventual conduta, em tese, dolosa por parte da Fiscalizada, não pode prevalecer a multa qualificada, devendo-se proceder ao seu cancelamento, mantendo-se a multa de ofício em seu patamar típico, de 75%.

Numero da decisão: 1401-002.734

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, excluindo o lançamento do IRRF quanto aos pagamentos efetuados a Omaha Consultores Ltda., Antonio Luiz de Oliveira P. Pascoal ME, YKK Serviços de Cobrança Ltda., BPW Consultoria Empresarial e Assessoria Financeira, Antonio C. Conversano Serviços Planejamento Fin., RL de Souza Brandão Cobranças, Mônica Moreno Digitação e Processamento Ltda., JPRH Serviços de Cobrança Ltda. e V de Albuquerque Palmeira Cobrança e negar provimento ao recurso de ofício. Vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. Declarou-se impedido o conselheiro Cláudio de Andrade Camerano. Participou do julgamento o conselheiro suplente Lizandro Rodrigues de Souza em substituição ao conselheiro Cláudio de Andrade Camerano. (assinado digitalmente) Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente (assinado digitalmente) Livia De Carli Germano - Relatora Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado para substituição do conselheiro Cláudio de Andrade Camerano), Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Nome do relator: LIVIA DE CARLI GERMANO

Numero do processo: 19515.000652/2004-12

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: 10 de dezembro de 2019

Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Exercício: 2000

IRRF LANÇADO SOB A ALEGAÇÃO DE QUE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO FOI COMPROVADA. LANÇAMENTO INSUBSISTENTE.

Não subsiste o lançamento do IRRF com base no artigo 61 da Lei 8.981/1995 (art. 674 do RIR/99) quando a fiscalização se limita a questionar a necessidade dos serviços prestados. Tal argumento até pode ser base para a glosa da despesa, mas não para o lançamento do IRRF. Tendo que o tipo descrito na norma é de responsabilidade tributária, cabe à Fazenda o ônus probatório.

Numero da decisão: 1401-004.055

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria dos votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. (documento assinado digitalmente) Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente (documento assinado digitalmente) Letícia Domingues Costa Braga - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Eduardo Morgado Rodrigues, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Nelso Kichel, Letícia Domingues Costa Braga, Cláudio de Andrade Camerano e Carlos André Soares Nogueira.

Nome do relator: Letícia Domingues Costa Braga

Pelo exposto, entendo que deve ser afastada a exigência de IRRF, no percentual de 35%, em relação aos pagamentos efetuados em favor da beneficiária Elo Mercantil LTDA.

No que se refere aos demais argumentos da contribuinte, com relação à base de cálculo do IRRF, e a dedução dos valores retidos, entendo que se restariam prejudicados em razão da posição adotada por este relator pela exoneração do IRRF.

Contudo, como o meu voto ficou vencido, a matéria deve ser apreciada.

Quanto às alegações subsidiárias, entendo que não assiste razão à contribuinte. Por concordar com as razões de decidir da DRJ, adoto-as como fundamento deste voto, com embasamento legal no Art. 57, §3, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de 1ª instância em consonância com o entendimento deste Relator, conforme transcrição a seguir:

Base de Cálculo

Alega o impugnante que a autoridade fiscal utilizou fórmula não prevista na legislação para cálculo do IRRF. Razão não assiste à insurgente, uma vez que os comandos legais acerca da correta apuração da base de cálculo do imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos sem causa são suficientemente claros, não havendo necessidade de novos dispositivos legais para sua correta quantificação. A jurisprudência administrativa é pacífica e remansosa a este respeito, não restando qualquer dúvida de que os dispositivos legais dos art. 674 e 725 do RIR/99 sejam auto-aplicáveis.

Dedução do imposto retido

O impugnante alega que deveriam ter sido levados em conta os recolhimentos de IRRF efetuados por ela em relação aos pagamentos efetuados a Elo Representações Ltda. Também em relação a esta matéria indefere-se o pleito do impugnante.

Não há que se confundir dois regimes de tributação absolutamente distintos: o contribuinte, ao realizar o pagamento referente a um serviço prestado, efetua o recolhimento de imposto de renda que será utilizado pelo beneficiário quando do cálculo do seu imposto devido, ou seja, este IRRF é mera antecipação de imposto do beneficiário; já a exigência de imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos sem causa recai sobre a fonte pagadora e tem o caráter de definitividade, sendo a exigência considerada exclusivamente na fonte. Ou seja, eventual imposto de renda retido na fonte quando do pagamento das operações é considerado antecipação do imposto devido pelo beneficiário, sendo passível de dedução somente por este quando da apuração do respectivo tributo, não acarretando qualquer influência no lançamento efetuado pela autoridade fiscal.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário, afastar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, dar parcial provimento para afastar a exigência de IRRF, no percentual de 35%, em relação aos pagamentos efetuados em favor da beneficiária Elo Mercantil LTDA.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves

Voto Vencedor

Carlos André Soares Nogueira, Redator designado.

Início este voto parabenizando o ilustre conselheiro relator pelo bem fundado voto, como sói acontecer.

Entretanto, incumbe-me consignar em voto a divergência havida na Turma – e que foi decidida por maioria – quando da apreciação do recurso voluntário da contribuinte em epígrafe.

O presente voto atém-se tão somente ao mérito do lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre os pagamentos sem causa efetuados pela contribuinte à beneficiária Elo Mercantil LTDA.

Incumbe analisar a questão controversa sob dois ângulos, de fato e de direito.

No que tange à matéria fática, o ilustre relator registrou que a contribuinte não logrou trazer aos autos, em sede de recurso voluntário, nenhum outro elemento probatório além daqueles apresentados à autoridade fiscal durante o procedimento de ofício e à autoridade julgadora de piso na impugnação.

Desta forma, concluiu o relator que a contribuinte não logrou comprovar a efetiva ocorrência da prestação de serviço por parte da Elo Mercantil LTDA. É o que se vislumbra a partir do seguinte trecho do voto:

No caso dos autos, verifica-se que a autoridade fiscal realizou um trabalho bastante diligente, constatando que a contribuinte não comprovou necessidade ou a efetiva execução dos serviços prestados pela empresa Elo Mercantil Ltda. É o que se verifica na conclusão do Relatório Fiscal (e-Fl. 52):

[...]

Em sede de Impugnação, a contribuinte basicamente apresentou os mesmos documentos já adiantados no procedimento de fiscalização, não obtendo êxito em comprovar a efetiva prestação de serviços, bem como a sua necessidade para a sua atividade empresarial.

O colegiado, diante dos elementos probatórios trazidos aos autos, também chegou à conclusão de que restou incomprovada a efetiva prestação de serviços.

Até este ponto, não há qualquer divergência. Entretanto, o mesmo não sucede quando se passa à análise da matéria de direito.

Conforme visto, o lançamento tem como fundamento jurídico a norma veiculada pelo artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, *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.

Diferentemente do defendido pelo ilustre relator em seu voto, penso que o legislador veiculou duas hipóteses distintas para a incidência da regra matriz do IRRF: (i) a falta de comprovação do beneficiário e (ii) a falta de comprovação da causa do pagamento. A razão para essa conclusão é a utilização pelo legislador da expressão “*aplica-se, também*”. Ora, se se aplica *também* à hipótese veiculada pelo parágrafo primeiro, significa que esta hipótese deve ser adicionada àquela veiculada pelo *caput* do artigo.

Vale registrar que as duas hipóteses podem ocorrer de forma concomitante (falta de comprovação do beneficiário e da causa) ou não. Aliás, via de regra, a falta de comprovação do efetivo beneficiário implica a falta de comprovação da causa, pois se não se sabe a quem foi pago, dificilmente se poderia saber o porquê do pagamento. Nesta esteira, a vinculação da hipótese de falta de comprovação da causa à falta de comprovação do beneficiário do pagamento praticamente tornaria a hipótese do parágrafo absorvida pela hipótese do *caput*.

A interpretação aqui esposada encontra respaldo no princípio da praticabilidade. Neste sentido, quando um sujeito passivo efetua pagamentos a terceiros, ou seja, quando saem recursos de seu patrimônio para terceiros, incumbe a este comprovar tanto a causa, quanto os beneficiários dos pagamentos. Caso não consiga apresentar a devida comprovação, o Fisco não tem a necessidade de buscar cada um dos beneficiários, bastando efetuar o lançamento do imposto na fonte. Reforça essa conclusão o fato da tributação ser exclusiva na fonte, ou seja, não ser revestida do caráter de antecipação do imposto devido pelo beneficiário. A tributação exclusiva na fonte torna irrelevante para a verificação da ocorrência do fato jurídico tributário do IRRF o exame da apuração feita pelo beneficiário do pagamento.

Incumbe destacar, adicionalmente, que concordo com a distinção feita pelo ilustre relator entre a glosa de despesa e o lançamento de IRRF. De fato, registrar uma despesa e efetuar um pagamento são fatos contábeis distintos e com repercussões jurídico-tributárias próprias.

Vejamos.

As despesas, para serem dedutíveis para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, devem preencher os requisitos de que trata o artigo 47 da Lei nº 4.506/1964:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

[...] – grifei.

Vê-se, portanto, que somente as despesas efetivamente incorridas e que sejam, necessárias, normais e usuais poderão ser deduzidas das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Por sua vez, a norma do IRRF, anteriormente transcrita, exige tão somente a comprovação do beneficiário e da causa do pagamento. Fala-se, portanto, do negócio jurídico que teria motivado a saída de recursos do patrimônio da contribuinte para um terceiro. Na espécie, o negócio jurídico apontado pela contribuinte seria uma prestação de serviços pela Elo Mercantil LTDA.

Todavia, conforme asseverado anteriormente, a efetiva existência desse negócio jurídico não está comprovada nos autos. Não há provas de que a Elo Mercantil LTDA tenha efetivamente prestado o serviço alegado. A própria determinação do serviço a ser prestado é obscura, sem falar na falta de capacidade financeira e operacional. Assim, não há causa para os pagamentos efetuados.

De forma diferente, a dedutibilidade de uma despesa não depende tão somente da comprovação do alegado negócio jurídico. A contribuinte deve incorrer na despesa, ou seja, a prestação de serviço deveria ter efetivamente ocorrido (o que, no caso dos autos não ocorreu). Mas, caso a prestação tivesse sido comprovada, ainda caberia o exame da necessidade, usualidade, normalidade da despesa para a atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

Assim, o que se verifica é que a comprovação da efetiva prestação dos serviços é basilar tanto para a glosa da despesa na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quanto para o lançamento do IRRF, entretanto, não há confusão entre suas hipóteses e interpretação jurídica: (i) quanto à despesa (fato contábil 1), que reduz as bases de cálculo de IRPJ e CSLL, a falta de comprovação implica a glosa; (ii) tendo ocorrido um pagamento (fato contábil 2), a falta de comprovação da causa implica a ocorrência da hipótese de incidência do IRRF.

Vale repisar que a efetiva comprovação da causa do pagamento pode ser suficiente para afastar a hipótese do IRRF, mas pode não ser suficiente para afastar a glosa da despesa, visto que depende do exame de necessidade, normalidade, usualidade.

No caso dos autos, considerando que a recorrente não trouxe novos elementos de fato ou de direito, não vislumbro razão para a reforma da decisão de piso, cujos fundamentos, anteriormente transcritos pelo ilustre relator, adoto como razão de decidir além do aqui exposto.

Conclusão.

Assim, quanto ao mérito do lançamento de IRRF, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira