



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 14751.000010/2005-80
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.351 – 1ª Turma
Sessão de 16 de junho de 2016
Matéria IR/FONTE SOBRE PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO E/OU SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA
Recorrente CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES ADRINA LTDA. (contribuinte), JOSÉ WILSON SANTIAGO e MARIA NILDA SANTIAGO SILVA (responsáveis solidários)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2001, 2002, 2003

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA.

Procedente o lançamento que exige imposto de renda na fonte na situação em que o contribuinte, devidamente intimado, não logrou identificar os beneficiários de pagamentos e, cumulativamente, comprovar a operação correspondente e/ou sua causa. Não há dúvidas sobre a efetividade dos pagamentos, diante das provas de que as receitas auferidas pela empresa eram recebidas mediante cheques descontados “na boca do caixa”. Do total recebido, 10% eram depositados na conta-corrente da própria empresa e contabilizados como receitas. Os 90% restantes eram destinados a terceiros, sem contabilização nem identificação dos destinatários e/ou das operações que teriam dado causa aos pagamentos. Em tal situação, compete ao contribuinte o ônus de comprovar as operações ou causas correspondentes a cada pagamento realizado, sob pena de se sujeitar à tributação do imposto de renda na fonte. Não há qualquer incompatibilidade intrínseca entre o regime do lucro real e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa. As bases para a incidência do IRPJ/Lucro Real e do IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa são completamente distintas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/08/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 04/08/20

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 08/08/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET

O

Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - *Presidente*.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - *Relator*.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente), ADRIANA GOMES REGO, RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, MARCOS ANTONIO NEPOMUCENO FEITOSA (Suplente convocado), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, LUIS FLAVIO NETO, RONALDO APELBAUM (Suplente convocado), ANDRE MENDES DE MOURA, NATHALIA CORREIA POMPEU.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto conjuntamente pelos sujeitos passivos acima identificados (contribuinte e responsáveis solidários), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias: (1) nova contagem de prazo - constituição do crédito tributário - data da segunda notificação; (2) decadência; (3) IR/Fonte - especificação de destinatários - beneficiários identificados; (4) IR/Fonte - incompatibilidade de tributação por redução do lucro líquido - situação própria da tributação do IRPJ pelo lucro real; (5) responsabilidade tributária solidária de ex-procuradores da sociedade; e (6) multa qualificada de 150%.

O exame de admissibilidade do recurso especial foi feito pela Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que só admitiu o recurso em relação à quarta divergência acima indicada (IR/Fonte - incompatibilidade de tributação por redução do lucro líquido - situação própria da tributação do IRPJ pelo lucro real).

Houve negativa de seguimento do recurso em relação às demais divergências suscitadas, o que foi confirmado por despacho de reexame de admissibilidade exarado pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo, nos termos do art. 71 do Anexo II do RICARF.

Em seu recurso especial, os recorrentes insurgem-se contra o Acórdão nº 1301-00.644, de 04/08/2011, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, decidiu, entre outras coisas, manter o lançamento a título de IR/Fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem comprovação da operação ou sua causa.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/08/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 04/08/20

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 08/08/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET

O

Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**Exercício: 2001, 2002, 2003**

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. TRIBUTU SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NOTA FISCAL CALÇADA. PRESENÇA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. APLICABILIDADE DO ART. 173, I, DO CTN. DECISÃO DO STJ NO REGIME DO ART. 543C DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 62-A DO RICARF.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. Decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733, no regime do art. 543C do CPC. Aplicabilidade do art. 62-A do Regimento Interno do CARF. No caso concreto, a prova nos autos da conduta dolosa do contribuinte, consubstanciada na prática conhecida como “nota calçada”, foi decisiva para que a contagem do prazo decadencial fosse feita a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. NOTA CALÇADA. CABIMENTO.

Comprovadas nos autos condutas que evidenciam o intuito de impedir o conhecimento da Autoridade Fazendária do fato gerador da obrigação principal tributária, é de se manter a multa qualificada no percentual de 150%. No caso concreto, o contribuinte alterou os valores das diferentes vias das notas fiscais, contabilizando apenas dez por cento das receitas auferidas, em prática dolosa conhecida como “nota calçada”.

IRPJ. CSLL. OMISSÃO DE RECEITAS. NECESSIDADE DO ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Diante de receitas omitidas em percentuais, em média, acima de 500% daquelas escrituradas, da impossibilidade de reconstituição da escrita e de indícios de que haveria outros custos, de imprecisa quantificação e comprovação, além daqueles escriturados (conforme diligências levadas a efeito pela Fiscalização), deveria o Fisco ter adotado o critério de arbitramento dos lucros. A escrita da interessada, nessas condições, é imprestável para a apuração do lucro real. Da forma como foi feito o lançamento, a tributação incide sobre as receitas e não sobre o lucro, não podendo assim subsistir as exigências de IRPJ e CSLL. O mesmo não se aplica, entretanto, aos lançamentos de PIS e COFINS, cuja incidência é sobre o faturamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF**Exercício: 2001, 2002, 2003**

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA.

Procedente o lançamento que exige imposto de renda na fonte na situação em que o contribuinte, devidamente intimado, não logrou identificar os beneficiários de pagamentos e, cumulativamente, comprovar a operação correspondente e/ou sua causa. Não há dúvidas sobre a efetividade dos pagamentos, diante das provas de que as receitas auferidas pela empresa eram recebidas mediante cheques descontados “na boca do caixa”. Do total recebido, 10% eram depositados na conta-corrente da própria empresa e contabilizados como receitas. Os 90% restantes eram destinados a terceiros, sem contabilização nem identificação dos destinatários e/ou das operações que teriam dado causa aos pagamentos. Em tal situação, compete ao contribuinte o ônus de comprovar as operações ou causas correspondentes a cada pagamento realizado, sob pena de se sujeitar à tributação do imposto de renda na fonte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2001, 2002, 2003

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN é também atribuída aos administradores e mandatários da sociedade, independentemente de sua condição de sócios ou não, desde que comprovado que tenham exorbitado de suas atribuições estatutárias ou dos limites legais e que dos atos assim praticados tenham resultado obrigações tributárias. No caso concreto, quando comprovado que as pessoas indicadas como responsáveis solidários praticaram atos de gestão da empresa e o efetivo exercício dos amplos poderes de administração da sociedade que lhes foram outorgados, deve ser mantida a responsabilidade. Ao contrário, quando não se comprova a prática de qualquer desses atos, a mera condição de mandatário é insuficiente para a caracterização da responsabilidade tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2001, 2002, 2003

RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE PARA INTERVIR NO PROCESSO.

São partes legítimas para intervir no processo administrativo fiscal não apenas o contribuinte, mas também as pessoas apontadas pelo Fisco como responsáveis tributários.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA.

A perícia não se constitui em direito subjetivo do autuado, cabendo ao julgador, se considerá-la desnecessária, indeferir motivadamente o pedido. Tal é a situação dos autos, em que a prova a ser produzida é de natureza documental, a cargo do interessado. Não há, pois, a nulidade arguida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade: não conhecer dos argumentos acerca das multas isoladas, por falta de objeto; rejeitar as preliminares de decadência e de nulidade do lançamento e da decisão recorrida; acolher, parcialmente, os argumentos atinentes à sujeição passiva, para afastar a responsabilidade tributária solidária imputada à Sra. Maria Suely Alves de Oliveira e à Sra. Maria Nilda Santiago Silva, sendo que, para esta última, apenas quanto aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 03/04/2002; e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para afastar apenas as exigências do IRPJ e CSLL.

Quanto à matéria admitida do recurso especial (IR/Fonte - incompatibilidade de tributação por redução do lucro líquido - situação própria da tributação do IRPJ pelo lucro real), os recorrentes desenvolvem os argumentos apresentados a seguir:

- os recorrentes indicam o Acórdão nº 104-21.757 como paradigma de divergência:

Acórdão nº 104-21.757

IRRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI N.º. 8981/95 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LIQUIDO - MESMA BASE DE CALCULO - INCOMPATIBILIDADE - A aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real.

Recurso provido.

- na sequência do recurso especial, transcrevem trechos do voto que orientou o acórdão paradigma:

Não é outra, ainda que por outro enfoque e por via de raciocínio diverso, a conclusão a que chegou o ilustre professor José Minatel em seu artigo publicado na Revista Dialética, do qual me permito reproduzir parte:

"[...] Nessa específica hipótese, estando a empresa na sistemática do lucro real para tributação de seus resultados pelo Imposto de Renda, o procedimento fiscal culmina, via de regra, com a lavratura de autos de infração para exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos de juros moratórios e multa aplicada de ofício (75% ou 150%), sob o fundamento de glosa da dedutibilidade de despesas/custos não comprovados. Concomitantemente, lavra-se outro auto de infração fundamentado no art. 61 da Lei 11.º. 8.981/95, com exigência do malfadado IR-Fonte de 35%, acrescido, também, de juros e nova multa aplicada de ofício (75% ou 150%), agora sob o fundamento de que os mesmos gastos, contabilizados como custos/despesas, estão acobertando pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado.

Evidente que há exageros e não se pode compactuar com a sobreposição de penalidades sancionando a mesma conduta. Com

efeito, ante a não-comprovação dos gastos contabilizados como custos/despesas, está legitimada a formalização de exigência do IRPJ e da CSLL indevidamente reduzidos, sendo pertinente que essa conduta que ocasionou indevida redução de tributos seja sancionada com a imposição de multa de ofício (75% ou 150%). No entanto, não cabe outra penalidade sobre a mesma constatação fática, sendo indevida a exigência de 35% a título de IR-Fonte sob o pressuposto de falta de identificação do beneficiário do pagamento da mesma operação que teve a dedutibilidade negada, pois essa exigência tem nítido caráter de penalidade, como já demonstrado.

[...]

Portanto, é imperioso admitir que há limites e condições para a aplicação da penalidade prevista no art. 61 da Lei nº. 8.981/95, a qual, quando cabível, deve ser vista com a mesma natureza da chamada "multa isolada", sendo certo que sua aplicação por meio de lançamento de ofício (auto de infração) não comporta novo cálculo de multa sobre multa, sendo totalmente inadequada a imposição de multa de ofício de 75% ou 150% sobre o valor da penalidade quantificada em 35% do valor do pagamento sem causa, ou a beneficiário não identificado.

O grifo em quando cabível é para deixar registrado, pedindo vênica pela ênfase em discurso repetitivo, que essa penalidade de 35% do art. 61 da Lei nº. 8.981/95 somente pode ser aplicada quando não houver exigência concomitante de tributo (IRPJ e CSLL) sobre a mesma operação, pois, nessa hipótese, a formalização de exigência de cunho tributário com a imposição da penalidade correspondente, que é o objetivo primeiro da administração tributária, absorve a multa isolada prevista para idêntica conduta.

Em conclusão, a imposição da multa isolada de 35% só é adequada para sancionar condutas que impeçam a identificação da causa ou do beneficiário de pagamento, praticadas por pessoas jurídicas não submetidas à tributação pelo lucro real.

Desse ensaio, dentre outras verdades, podemos extrair que é absolutamente vedada ao fisco a possibilidade de escolha, ou seja, se cabível a tributação pelo IRPJ por redução do lucro líquido, não pode a autoridade lançadora simplesmente abandonar essa tributação para eleger a mais gravosa contida no art. 61 em comento e, muito menos e pelos mesmos motivos, lançar as duas exações. Isto porque e, por óbvio, a Lei n. 8981/95 não revogou as normas que regem a tributação pelo lucro real."

- alegam que em nenhum momento os autuados insurgiram-se contra a exação em si, mas contra a sua teratologia, pois esses recursos despendidos de forma oblíqua serviram para a construção da barragem; que o fato da omissão de 90% da receita (esse valor não exato nos lançamentos) é rechaçado por fato concreto: a construção de uma barragem que não se faz sem custo, assim, esses 90% não poderiam ter sido desviados todos (exceto os tributos a eles inerentes IRPJ, COFINS, PIS E CSLL), sob pena da não construção da barragem, limitada por um lucro máximo de 37, 66% (BDI);

- reclamam da superposição de infrações antagônicas, afirmando que ou se tem lucro líquido ou se distribuiu o lucro, pois a entrega reduziria a zero o lucro líquido, pois, juntas, as duas infrações não convivem;

- argumentam que o auditor fiscal lançou a mesma base de cálculo, tanto para o IRPJ como para o IRRF;

- entendem que o julgador teria que dizer que o IR-fonte à 35% é uma sanção, sobre a qual não deve incidir a multa de 150%;

- buscam demonstrar, à luz do § 3º do art. 61 da Lei 8.981/95, o seguinte:

BASE DE CÁLCULO cfe.auto	R\$ 14.557.300,14
TRIBUTOS LANÇADOS NO AUTO	R\$ 5.093.507,77
PERCENTUAL APLICADO	35%

- alegam que pela regra do parágrafo 3º do supracitado dispositivo legal, o rendimento considerado de R\$ 14.557,74 corresponde ao valor líquido, e a norma manda transformar primeiro num valor bruto, para aplicar a alíquota de 35%;

- que, então, se o rendimento é considerado líquido na sua recomposição, a alíquota real não é 35%, mas 53,85%;

- que se trata de regra impossível e incompatível com o regime de lucro real;

- e que o acórdão paradigma, em sentido contrário, assevera que essa penalidade de 35% do art. 61 da Lei nº 8.981/95 somente pode ser aplicada quando não houver exigência concomitante de tributo (IRPJ e CSLL) sobre a mesma operação, pois, nessa hipótese, a formalização de exigência de cunho tributário com a imposição da penalidade correspondente, que é o objetivo primeiro da administração tributária, absorve a multa isolada prevista para idêntica conduta.

Como já mencionado, quando **do exame de admissibilidade do recurso especial** apresentado pelos sujeitos passivos, a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF deu seguimento parcial ao recurso, reconhecendo a existência de divergência em relação à matéria "IR/Fonte - incompatibilidade de tributação por redução do lucro líquido - situação própria da tributação do IRPJ pelo lucro real", nos seguintes termos:

[...]

Ainda sobre o IRRF, as recorrentes apresentam outra divergência jurisprudencial, tendo como aresto paradigma o Acórdão nº 104-21.757 (PAF nº 19515.000085/2004-96) e transcreve a ementa:

[...]

Nesse ponto, a divergência jurisprudencial é patente e pode ser constatada do simples cotejo do trecho acima transcrito com o seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido:

[...]

Assim, entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial quanto a possibilidade de haver o lançamento do IRRF com base no art. 61

da Lei 8.981/95, quando os referidos pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados deu origem também ao lançamento do IRPJ por glosa de despesas.

Em 22/06/2015, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu parte do recurso especial dos sujeitos passivos, e em 02/07/2015 o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

- cumpre observar que a incidência tributária aqui analisada é de natureza diversa do imposto de renda das pessoas jurídicas. No IRPJ, a empresa se situa na condição de contribuinte, respondendo por fato gerador por ela mesma praticado. Ao contrário, na situação em tela, a lei estabelece que, ao não registrar e comprovar o destinatário ou a causa dos pagamentos, a fonte pagadora se torna responsável pelo imposto que seria devido pelo beneficiário dos pagamentos;

- como bem observou o julgado recorrido, tal presunção legal se justifica diante da onerosidade das relações que uma empresa trava com terceiros, como regra, e da impossibilidade de buscar o imposto devido por aquele que recebeu o pagamento, por não identificado ou por falta de comprovação da causa da operação, a permitir a incidência tributária. Não se há de acolher, portanto, qualquer argumento no sentido de que a tributação do IRPJ e a do IRF não poderiam conviver “por antagonismo”. A convivência é perfeitamente possível, posto que possuem hipóteses de incidência diversas;

- de outro lado, não se está a tratar de bitributação, nem de *bis in idem*, eis que a tributação na fonte não se confunde em nada com omissão de receita. A tributação na fonte constitui forma autônoma erigida pelo legislador, mediante o disposto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995. Na exigência do IRPJ a empresa é contribuinte do imposto, e este vai incidir sobre a disponibilidade econômica de renda, representada pela receita que se constatou omitida. Na incidência do IRRF o contribuinte é o beneficiário dos pagamentos e é sobre esta base de cálculo que incide o tributo, sendo que, na hipótese de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, a fonte pagadora é responsável pelo recolhimento do imposto na forma de tributação exclusiva;

- assim é que, constatando-se, como foi o caso, a ocorrência de recursos entregues a terceiros ou a sócios, escriturados ou não, sem a comprovação da causa, está-se diante da subsunção do fato concreto à hipótese abstrata contida no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, sendo de rigor a constituição do crédito tributário correspondente ao IRRF, independentemente de perscrutar-se se os valores advieram de receitas omitidas ou não;

- a propósito de menção feita pela contribuinte a auto de infração de pessoa física, esclareça-se que a matéria tributada neste processo, na pessoa jurídica, a título de Imposto de Renda Fonte, não possui nenhum vínculo com a matéria eventualmente tributada na pessoa física do sócio ou de terceiros. Nesta última, a tributação se dá pela aquisição da renda, enquanto na pessoa jurídica tributou-se o valor pago pela empresa sem que se determinasse a causa da operação;

- por essas razões, é imperiosa a manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento para a constituição de crédito tributário a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2000 a 2002, apurados a partir da constatação das seguintes irregularidades: i) receitas não contabilizadas e ii) subfaturamento de vendas (notas calçadas).

Essas irregularidades referentes à omissão de receitas ensejaram ainda lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

Além disso, ante a ocorrência de pagamentos sem causa e pagamentos a beneficiários não identificados, também foi lavrado auto de infração para exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte IRRF.

O relatório contido no acórdão recorrido explicita a natureza das infrações cometidas pela contribuinte autuada:

b) A contribuinte, ao receber cheques em pagamento por execução de obras, ia diretamente ao caixa do banco e sacava 90% do valor em espécie, depositando na conta corrente os 10% restantes, que eram escriturados. Mediante artifício da “nota calçada”, a empresa emitia a 1ª via da nota com o valor correto e as demais vias com valores da ordem de 10% do valor realmente faturado (infração ii).

[...]

d) Dos cheques sacados no caixa, 90% eram depositados em contas correntes de pessoas físicas e jurídicas, sem a devida comprovação da operação ou de sua causa. Tal fato ensejou a lavratura do auto de infração para exigência do imposto de renda na fonte sobre pagamentos a beneficiário não identificado ou pagamento sem causa.

A controvérsia que remanesceu para essa fase de recurso especial diz respeito apenas ao lançamento de IR/Fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem comprovação da operação ou sua causa.

Em síntese, os recorrentes alegam que esse tipo de lançamento de IR/Fonte é incompatível com o regime do lucro real, e que a “penalidade” de 35% do art. 61 da Lei nº 8.981/95 somente pode ser aplicada quando não houver exigência concomitante de tributo (IRPJ e CSLL) sobre a mesma operação, pois, nessa hipótese, a formalização de exigência de cunho tributário com a imposição da penalidade correspondente, que é o objetivo primeiro da administração tributária, absorve a multa isolada prevista para idêntica conduta.

O primeiro ponto a esclarecer é que não houve propriamente lançamento de IRPJ e de IR/Fonte sobre as mesmas operações, como alegam os recorrentes.

Diferentemente do que ocorreu no paradigma, não houve aqui lançamento de IRPJ por glosa de despesas, concomitante com o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa.

O lançamento de IRPJ (e CSLL reflexa) nos presentes autos abrangeu apenas omissão de receitas, apuradas a partir de i) receitas não contabilizadas e ii) subfaturamento de vendas (notas calçadas).

O que foi constatado pela Fiscalização é que a contribuinte autuada levava para a sua escrituração apenas 10% do que recebia de seus clientes, e os outros 90% nem mesmo entravam na sua contabilidade, dando origem direta a pagamentos que efetuava a terceiros, sem a identificação do beneficiário ou sem a discriminação de sua causa.

Na verdade, o que os recorrentes vem pleiteando é que esses 90% do valor dos cheques recebidos, que nem mesmo ingressavam na contabilidade da empresa, que eram destinados diretamente a terceiros no momento do saque bancário, passassem a ser considerados pela Fiscalização como custo/despesa para fins de apuração do lucro real.

A divergência que se verifica com o paradigma não é propriamente em relação ao fato de haver lançamento de IR/Fonte após a glosa de despesas, porque não houve glosa de despesas no presente caso.

A divergência se dá pelo fato de a Fiscalização, ao recompor o lucro real, não ter computado os custos/despesas que estariam incluídos naquela parcela de 90% que não tinha sequer ingressado na contabilidade da empresa.

Nesse contexto, pode-se entender que houve uma glosa implícita (indireta) de despesas, e aí repousaria a divergência em relação ao acórdão paradigma, segundo o qual, havendo glosa de despesa, o valor correspondente a essa despesa glosada não poderia cumulativamente ensejar tributação de IR/Fonte por pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa.

Outro aspecto importante a ser observado, e que guarda relação direta com tudo o que está sendo dito, é que o acórdão recorrido verificou no contexto específico deste caso concreto, que a recomposição do lucro real feita pela Fiscalização gerou distorções, de modo que o IRPJ acabou incidindo sobre a receita e não sobre o lucro.

O entendimento manifestado pelo acórdão recorrido foi no sentido de que "diante de receitas omitidas em percentuais, em média, acima de 500% daquelas escrituradas, da impossibilidade de reconstituição da escrita e de indícios de que haveria outros custos, de imprecisa quantificação e comprovação, além daqueles escriturados (conforme diligências levadas a efeito pela Fiscalização), deveria o Fisco ter adotado o critério de arbitramento dos lucros".

Por essas razões, houve o cancelamento do lançamento de IRPJ/CSLL.

Assim, após o acórdão recorrido, não mais existiriam as alegadas distorções causadas pela existência concomitante do lançamento de IRPJ e de IR/Fonte sobre as mesmas operações, porque o lançamento de IRPJ foi cancelado pelo acórdão recorrido.

Mas esse cancelamento foi motivado por questões específicas da base de cálculo do IRPJ, e não em razão da concomitância com o lançamento de IR/Fonte.

Nesse passo, observo que tanto os recorrentes quanto o paradigma tratam da questão da incidência concomitante dos referidos tributos em termos gerais, defendendo uma incompatibilidade intrínseca entre o regime do lucro real e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa, o que foi expressamente rejeitado pelo acórdão recorrido, de modo que é essa a questão (divergência) que deve ser solucionada no julgamento do presente recurso especial.

Realmente não há nenhuma incompatibilidade intrínseca entre o regime do lucro real e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa.

Os fundamentos do acórdão recorrido, por si só, são suficientes para dar a melhor solução para essa questão:

[...]

O próximo ponto a ser apreciado são as alegações da recorrente acerca do lançamento de Imposto de Renda na Fonte. A infração apurada pelo Fisco foi o pagamento a beneficiário não identificado e/ou sem comprovação da operação ou sua causa, capitulada no art. 61 e seu § 1º da Lei nº 8.981/1995:

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.

Inicialmente, cumpre observar que a incidência tributária aqui analisada é de natureza diversa do imposto de renda das pessoas jurídicas. No IRPJ, a empresa se situa na condição de contribuinte, respondendo por fato gerador por ela mesma praticado. Ao contrário, na situação em tela, a lei estabelece que, ao não registrar e comprovar o destinatário ou a causa dos pagamentos, a fonte pagadora se torna responsável pelo imposto que seria devido pelo beneficiário dos pagamentos. Tal presunção legal se

justifica diante da onerosidade das relações que uma empresa trava com terceiros, como regra, e da impossibilidade de buscar o imposto devido por aquele que recebeu o pagamento, por não identificado ou por falta de comprovação da causa da operação, a permitir a incidência tributária. Não se há de acolher, portanto, qualquer argumento no sentido de que a tributação do IRPJ e a do IRF não poderiam conviver “por antagonismo”. A convivência é perfeitamente possível, posto que possuem hipóteses de incidência diversas. Quanto ao argumento de que, após o final do exercício o IR Fonte somente poderia ser cobrado do beneficiário, não se aplica à situação vertente, em que a lei impõe a incidência do imposto exclusivamente na fonte pagadora. Quanto aos valores da autuação, que a recorrente reputa excessivos, constato que decorreram da correta aplicação da lei, pelo que descabe qualquer questionamento nesse sentido.

A incidência do Imposto de Renda na Fonte ora discutida recai sobre pagamentos efetuados por pessoas jurídicas. A situação descrita e comprovada nos autos não deixa qualquer dúvida de que a pessoa jurídica Construções e Incorporações ADRINA Ltda. auferiu receitas por prestação de serviços e que tais receitas foram efetivamente pagas pelo ente contratante e recebidas pela interessada. O recebimento se deu “na boca do caixa”, pelo funcionário e procurador da fiscalizada Sr. José da Silva Vieira, o qual endossava o cheque recebido, depositava 10% de seu valor na conta-corrente da interessada e destinava os demais 90% a diversas pessoas físicas e jurídicas, mediante transferências *online* e ordens de pagamento. Os recursos ingressaram, inegavelmente, no patrimônio da empresa, tanto de direito quanto de fato, e, ato contínuo, deixaram esse mesmo patrimônio, sendo entregues a terceiros.

A seguir, a lei impõe duas condições cumulativas para que se possa afastar a incidência tributária: o beneficiário do pagamento deve estar identificado e a operação e sua causa devem estar comprovadas. Durante os procedimentos de fiscalização foram identificados os beneficiários de diversos pagamentos, conforme se verifica da leitura do Relatório de Trabalho Fiscal, às fls. 95 e segs. Não obstante, as causas de cada pagamento não restaram esclarecidas nem comprovadas. O ônus de tal demonstração é da interessada, a quem compete provar, para cada pagamento, seu destino e causa. Ao deixar de escriturar suas operações com observância das regras contábeis e nem ao menos se resguardar com a documentação adequada à identificação e comprovação individualizada das operações que deram causa aos pagamentos, a contribuinte deve se sujeitar à tributação do imposto de renda na fonte incidente sobre esses pagamentos. A hipótese de incidência tributária permanece hígida, pois, e as exigências do imposto de renda na fonte devem ser mantidas.

As bases para a incidência do IRPJ/Lucro Real e do IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa são completamente distintas.

Não há que se falar que essas incidências tributárias se dão sobre uma mesma base, sobre uma mesma materialidade, que há alguma cumulatividade de incidências, etc.

No IRPJ, a empresa está na condição de contribuinte, e responde por fato gerador por ela mesma praticado. A renda é dela.

Já no caso do IR/Fonte, a renda é do beneficiário do pagamento. A empresa, que é a fonte pagadora, apenas se torna "responsável" pelo recolhimento do imposto que seria devido por outrem. Ela não está na condição de contribuinte, mas precisamente na condição de responsável, conforme previsto no art. 121, II, do Código Tributário Nacional.

O fato é que diante da onerosidade das relações que uma empresa trava com terceiros, como regra, e da impossibilidade de se buscar o imposto devido por aquele que recebeu o pagamento, por não identificado ou por falta de comprovação da causa da operação, a permitir a incidência tributária, a lei institui essa modalidade de tributação por IR exclusivo na fonte.

A questão deve ser colocada nos seguintes termos:

(1) não é qualquer dispêndio da empresa que pode figurar como despesa dedutível. Um pagamento feito a beneficiário não identificado ou sem causa comprovada não pode amparar uma despesa que irá reduzir o lucro real da empresa. É isso que justifica a glosa (ou o não câmputo) da despesa quando se está apurando o IRPJ pelo lucro real; e

(2) o fato desse dispêndio (pagamento feito a beneficiário não identificado ou cuja causa não seja comprovada) não configurar despesa dedutível no lucro real da empresa (fonte pagadora) em nada interfere no acréscimo patrimonial auferido por aquele que foi beneficiário do pagamento, cuja renda deve ser tributada.

É esse aspecto geral que precisa ser destacado.

Eventuais distorções relacionadas à glosa de despesas (ou ao não câmputo delas pela Fiscalização), com repercussão específica na composição da base de cálculo do IRPJ (lucro real), devem ser tratadas diante das circunstâncias concretas de cada caso, como ocorreu aqui.

Mas pelas razões expostas acima, cabe rejeitar a alegação dos recorrentes, endossada pelo paradigma, no sentido de que haveria uma incompatibilidade intrínseca entre o regime do lucro real e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa.

Correto, portanto, o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido em relação ao IR/Fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem comprovação da operação ou sua causa.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial dos sujeitos passivos (contribuinte e responsáveis solidários).

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Processo nº 14751.000010/2005-80
Acórdão n.º **9101-002.351**

CSRF-T1
Fl. 15

CÓPIA