



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

**Processo n°** 16707.006746/2009-56  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-001.071 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de outubro de 2012  
**Matéria** IRPJ e IRF  
**Recorrente** Cactus Locação de Mão de Obra Ltda.  
**Recorrida** 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário 2004

DECADÊNCIA - TERMO INICIAL - Conforme decisão do STJ em Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008, 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.

MULTA QUALIFICADA - INAPLICABILIDADE QUANDO NÃO COMPROVADO O DOLO - A aplicação da multa agravada de 150% somente se admite quando o intuito de fraude resta cabalmente comprovado nos autos. Dolo não se presume, devendo ser provado objetivamente por elementos seguros de prova que não permitam qualquer dúvida, indagação ou divergência.

**Assunto: Imposto de Renda na Fonte**

Ano-calendário 2004

IRF - PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO – O mero registro de custos/despesas não comprovados não autoriza, por si só, a exigência do lançamento do IRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.8981/95. Essa presunção legal tem como fato indício o pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa. Não basta a glosa de custos/despesas para que considere efetuado o pagamento. Se a despesa é inexistente, nada se pode afirmar, em face do princípio da unicidade da prova, sobre o pagamento. A prova do pagamento é ônus da fiscalização

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência, para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

(documento assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO DE SOUZA JÚNIOR

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

## Relatório

Contra o contribuinte Cactus Locação de Mão de Obra Ltda. foram lavrados autos de infração para exigência dos créditos tributários referentes ao ano-calendário de 2004, relativos aos tributos Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda na Fonte (IRF). A ciência dos autos de infração ocorreu em 14/12/2009.

As exigências de IRPJ e CSLL têm por base glosa de custos, e a de IRF tem por base a acusação de pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa, todos relacionados com notas fiscais contabilizadas nos dois primeiros trimestres de 2004. Foi imposta a multa qualificada de 150%.

Conforme consta dos autos, o contribuinte foi intimado a apresentar documentação comprobatória das operações, bem como dos respectivos valores pagos a título de: (i) custos com a aquisição de uniformes, tendo por fornecedor a empresa Fagundes & Melo Ltda.; (ii) custos com cestas básicas tendo como fornecedora a empresa Oeste Distribuidora Com. e Representações (razão social G P da Silva e, (iii) custos referentes a Auxílio Alimentação à empresa Sodexo Pass do Brasil Serviço e Comércio Ltda.

Não tendo sido apresentados os documentos, a autoridade fiscal, na busca da verdade material, efetuou diligências junto às empresas indicadas como fornecedoras, cujos resultados foram os seguintes:

a) A empresa Sodex Pass informou todas as vendas, cujos dados são compatíveis com os lançamentos contábeis da Cactus, e assim, não obstante a Cactus não tenha apresentado a documentação comprobatória dos custos contabilizados, a fiscalização coletou provas que a eximem de infração.

b) A empresa Fagundes & Melo Ltda., apresentou sua última declaração de IRPJ para o ano-calendário 2002, na condição de INATIVA. O Termo de Intimação remetido para o endereço constante do cadastro foi devolvido pelos Correios sem indicação da causa. Localizado o sócio da empresa, foi-lhe dada ciência pessoal da intimação. Em atendimento, declarou que as atividades da empresa foram suspensas desde o ano-calendário 2002; que nunca manteve relacionamento comercial com a empresa Cactus Locação de Mão-de-obra Ltda., e que desconhece a venda efetuada por intermédio das notas fiscais 444, 447, 450 e 468. Pela falta de apresentação das notas fiscais e não comprovação dos pagamentos, a fiscalização glosou os custos contabilizados. E com base no resultado da diligência, aplicou a penalidade qualificada, entendendo caracterizada a fraude, conforme descrito acima, tipificada no artigo 72 da Lei 4.502/64.

c) A empresa G P da SILVA (Oeste Distribuidora Com e Representações), segundo os dados cadastrais da Receita Federal do Brasil, se encontra INAPTA, e a última declaração de informações apresentada foi referente ao ano-calendário 2001. Além disso, consta de outro processo referente a terceiros, que tramitou na Receita Federal do Brasil, informações sobre a emissão de notas fiscais falsificadas dessa empresa. Nesse processo, do qual a autoridade fiscal extraiu cópias, consta o seguinte: (i) Termo de Declaração do Sr. Genival Pedro da Silva, prestado à Receita Federal do Brasil, afirmando que não emitiu as notas fiscais e não recebeu os valores correspondentes, bem como que só esteve em atividade

até maio de 2002; (ii) Termo de Declaração prestada na Delegacia Especializada do Patrimônio Público, na qual o Sr. Genival afirma serem as notas fiscais falsas, pois a numeração das mesmas, bem como o nome da Gráfica Potengi, não corresponde aos talões de notas fiscais que foram impressos com a autorização da Secretaria de Tributação, e que teve conhecimento, por meio da imprensa, de que sua contadora estava envolvida com emissões de notas fiscais frias; (iii) cópia da NF nº 00581 (extraída do seu talonário verdadeiro, sem preenchimento, cuja data limite para emissão é 02/05/2002).

A autoridade fiscal aplicou a multa qualificada por entender estar materialmente comprovado que a empresa G P DA SILVA jamais forneceu mercadorias e emitiu as notas fiscais contabilizadas pela fiscalizada, haja vista que, além do depoimento do Sr. Genival, afirmando que a empresa só esteve em atividade até maio/2002, bem assim a NF nº 00581 do talão original que está "em branco", e os documentos fiscais utilizados pela Cactus têm uma numeração bem superior a esta.

Sobre os custos glosados, a fiscalização lançou ainda o I-RF com base no artigo 61 e §§ da Lei nº 8.981/95, sob acusação de que o contribuinte não logrou comprovar os pagamentos efetuados em relação às mercadorias supostamente adquiridas das empresas Fagundes & Melo Ltda. e G P da Silva (Oeste Distribuidora Com. e Representações).

Na descrição dos fatos consta:

*“De acordo com o relatado no item referente à Glosa de Custos não Comprovados, parte integrante deste auto de infração, o contribuinte não logrou comprovar os pagamentos efetuados em relação às mercadorias supostamente adquiridas das empresas (...)*

*Das diligências realizadas pela fiscalização, restou claro que os beneficiários dos recursos não foram aqueles que supostamente teriam emitido as notas fiscais, haja vista serem estas inidôneas. Ora, se quem efetuou os pagamentos, e que pode esclarecer devidamente os fatos, não o faz, aliado ao fato da inidoneidade das notas fiscais mencionado acima, acrescido da prática, não usual, de somas tão vultosas serem pagas por meio do caixa, conforme lançamentos contábeis, não se consegue identificar os reais beneficiários dos recursos e nem a comprovação da causa das operações”.*

Foi imposta a penalidade qualificada, ao argumento de que a utilização de documentos inidôneos caracteriza fraude tipificada no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

Em impugnação tempestiva o contribuinte iniciou por suscitar a decadência relativamente a fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a junho do ano-calendário de 2004.

Quanto aos lançamentos de IRPJ e CSLL, alegou vícios no procedimento quanto à materialidade dos fatos apontados para a glosa de custos. Disse que a autoridade afirmou, na descrição dos fatos, que o contribuinte deixou de apresentar as notas fiscais solicitadas e não havia logrado comprovar os pagamentos efetuados em relação às referidas notas fiscais, razão pela qual havia efetuado a glosa. Ponderou que o fato de registrar em sua escrituração contábil fatos que não logra comprovar não significa que havia se servido de documentos inidôneos para reduzir a base tributável do IRPJ e da CSLL, e que a indicação dos fornecedores de mercadorias registrada no histórico dos documentos contábeis não seria fato indicativo de utilização de notas fiscais inidôneas, ao contrário do que ocorreria se houvesse

apresentado tais elementos. Alegou que o registro contábil não seria prova documental do elemento falso ensejador da fraude fiscal.

Afirmou que as autoridades administrativas haviam diligenciado no sentido de averiguar a situação fiscal dos fornecedores GP da Silva e Fagundes & Melo Ltda., tendo verificado que a primeira era inapta e que a segunda estava inativa e que por isso havia considerado como inidôneas as respectivas notas fiscais. Alegou não ter meios para aferir se as pessoas jurídicas com que transaciona são inaptas ou inativas e que se terceiros se servem de documentos falsos para burlar o fisco, não seria de sua competência coibir tal prática. Por outro lado, argumentou que o fato do sócio da Fagundes & Melo Ltda. ter declarado que nunca transacionou com a impugnante e que desconheceria os fatos das vendas realizadas não seria prova da inocorrência de tais fatos.

Em relação à firma individual G P da Silva, considerada inapta, era impossível conhecer tal situação, que seria existente somente nos dados cadastrais da Receita Federal, o mesmo ocorrendo com o depoimento do Sr. Genival Pedro da Silva, prestado a uma autoridade policial do Rio Grande do Norte, em que revela o fato de que sua ex-contadora estava envolvida na utilização de falsos talonários em nome de sua firma. Ser-lhe-ia impossível tomar conhecimento de tais fatos.

Concluiu ponderando que a falta de apresentação dos documentos poderia ensejar a glosa dos valores, mas seria insuficiente para caracterizar o fato de que havia se utilizado de notas fiscais inidôneas.

No que se refere ao Imposto de Renda na Fonte, alegou que a constituição de crédito tributário sobre os mesmos valores que já teriam sido tributados a título da glosa de custos, configura ofensa ao postulado do confisco e da capacidade contributiva, não podendo conviver a tributação na fonte sobre os mesmos fatos pelo artigo 674 do RIR/99.

Contestou o reajustamento da base de cálculo do IR-F, afirmando que o procedimento adotado com base no artigo 20 da Instrução Normativa nº15/2002, ofenderia frontalmente o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, o artigo 97 do CTN e a Constituição Federal.

Refutou a qualificação da multa, alegando que o fisco não havia demonstrado a prática de qualquer das condutas típicas para a majoração da penalidade aplicável, asseverando que a sua conduta em nenhum momento havia sido fraudulenta ou em conluio com qualquer pessoa para lesar o fisco. Alegou, ainda, a inconstitucionalidade da multa qualificada devido ao seu caráter de confisco.

Invocou o enunciado nº 14 do Conselho de Contribuintes.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife julgou improcedente a impugnação, em decisão assim ementada:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2004*

*Ementa: DESPESAS OPERACIONAIS. COMPROVAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA: A dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental hábil e idônea das respectivas operações.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF*

*Exercício: 2004*

*Ementa: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS / PAGAMENTOS SEM CAUSA.*

*Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, a alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, e o rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.*

*IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS/ PAGAMENTOS SEM CAUSA REDUÇÃO DE LUCRO LÍQUIDO. MESMA BASE DE CÁLCULO. INEXISTÊNCIA:*

*0 que se tributa, na hipótese do artigo 61 da Lei nº8.981/1995, são os rendimentos recebidos por terceiros, sócios ou pessoas não identificadas. 0 responsável é o sujeito passivo da obrigação tributária por ter realizado o pagamento irregular. Não se tratando de tributação dos recursos utilizados nos pagamentos.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2004*

*IRPJ- DECADÊNCIA Afastada a hipótese de lançamento por homologação, seja pela inexistência de qualquer pagamento, seja pela constatação de evidente intuito de fraude, aplica-se a regra geral contida no art. 173 do CTN.*

*IRRF. DECADÊNCIA: 0 fato gerador do imposto incidente sobre o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado é simples e de realização instantânea. Em princípio, é exigência submetida ao chamado lançamento por homologação. Inexistente a antecipação do pagamento, afastadas as regras decadenciais específicas do lançamento por homologação para a incidência das regras gerais (art. 173 inciso I do CTN). Restando caracterizada a ocorrência de fraude por parte do contribuinte, o prazo decadencial rege-se pelo disposto no art. 173,1 do CTN.*

*FRAUDE. MULTA QUALIFICADA A prática de fraude enseja a aplicação da multa de ofício qualificada.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2004*

*Ementa: ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.*

*A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Não*

Processo nº 16707.006746/2009-56  
Acórdão n.º **1301-001.071**

**S1-C1T1**  
Fl. 4

---

*têm valor as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual devam ser provados os fatos alegados.*

*Impugnação Improcedente*

Ciente da decisão em 06 de julho de 2010, a interessada ingressou com recurso em 03 de agosto seguinte, reeditando as razões declinadas na impugnação.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Cumpre, de início, analisar decadência suscitada.

Conforme se depreende dos autos, os lançamentos contestados alcançam fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2004 (1º e 2º trimestres), referentes à Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda na Fonte (IR-F).

Durante muitos anos, a jurisprudência predominante no CARF foi no sentido de que, em se tratando de lançamento por homologação, o que definia se o termo inicial para a contagem da decadência era a data da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN) ou o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I do CTN) era a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Na presença desses vícios, o termo inicial, sem voz dissonante, era fixado pelo art. 173, I.

A divergência que havia era apenas para os casos em que, não presente dolo, fraude ou simulação, não tivesse havido o pagamento antecipado. Nesses casos, havia uma corrente que afastava a aplicação do art. 150 e seu § 4º, deslocando o termo inicial para o art. 173.

Com a alteração promovida pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, que introduziu o art. 62-A ao Regimento Interno do CARF, determinando que *as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF*, essa questão não mais comporta discussões, eis que foi objeto de decisão do STJ na sistemática de recursos repetitivos, na apreciação do REsp nº 973.333-SC, de relatoria do Ministro Luiz Fux, com a seguinte ementa:

*RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 - SC (2007/0176994-0)*

*RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX*

*RECORRENTE : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS*

*REPR. POR : PROCURADORIA-GERAL FEDERAL  
PROCURADOR : MARINA CÂMARA ALBUQUERQUE E  
OUTRO(S)*

*RECORRIDO : ESTADO DE SANTA CATARINA*

*PROCURADOR : CARLOS ALBERTO PRESTES E OUTRO(S)*

*EMENTA*

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS RTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. 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 (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*(...)*

*7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

A partir desse julgamento, dando cumprimento ao art. 62-A do Regimento, o termo inicial para a contagem do prazo fatal para a Fazenda promover o lançamento de ofício, nos casos de tributos que, por sua legislação específica, estejam sujeitos a lançamento por homologação, pode assim ser resumida:

- a) Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação: primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN);
- b) Não sendo o caso de dolo, fraude ou simulação:
  - b.1) Tendo havido pagamento (ou confissão em DCTF): data da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN),
  - b.2) Não tendo havido pagamento (ou confissão em DCTF): primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN).

No que se refere ao IRPJ e à CSLL, independentemente da comprovação da fraude, tem-se que, para os dois primeiros trimestres de 2004, não houve pagamento (ou confissão em DCTF), uma vez para esses períodos, o contribuinte, não apurou IRPJ a pagar, fl. 196, nem CSLL a pagar, fls. 198/199.

Dessa forma, regendo-se o termo inicial pelo art. 173, inciso I, tem-se que, para ambos os períodos, o lançamento poderia ter sido efetuado ainda em 2004, e o termo inicial seria 01/01/2005, e o termo final, 31/12/2009.

A matéria concernente à decadência relativa ao lançamento do Imposto de Renda na Fonte tratado no art. 61 da Lei nº 8.981/95 foi analisada pela 2ª Turma Ordinária desta Terceira Câmara em sessão de 26 de janeiro de 2011, tendo sido objeto do Acórdão nº 1302-000.463, que assentou:

*DECADÊNCIA. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. IMPOSTO DE RENDA TRIBUTADO EXCLUSIVAMENTE NA FONTE. A aplicação do disposto no art. 61 da Lei nº 8.981/95 (art. 674 do RIR/99) decorre, sempre, de procedimentos investigatórios levados a efeito pela Administração Tributária, não sendo razoável supor que o contribuinte, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%, reajustando a respectiva base de cálculo. A incidência em referência sustenta-se na presunção (da lei) de que os pagamentos foram utilizados em operação, passível de tributação, em que, em virtude do desconhecimento do beneficiário ou da sua natureza, desloca-se a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente para quem efetuou o pagamento. No caso, a constituição do crédito tributário correspondente só pode ser efetivada com base no art. 149, I, do Código Tributário Nacional, sendo a decadência do direito de se promover tal procedimento disciplinada pelo disposto no art. 173 do mesmo diploma.*

Mesmo considerando a possibilidade de o contribuinte pagar espontaneamente o tributo cuja matriz legal é o art. 61 da Lei 8.981/95, para fins de enquadrar o respectivo lançamento na modalidade de “por homologação”, ainda assim, não tendo havido o pagamento, a regra aplicável é a do art. 173, I, conforme decisão do STJ retro mencionada.

Nesses termos, em 14 de dezembro de 2009, data da ciência dos autos de infração, não havia ocorrido a decadência do direito do Fisco em proceder ao lançamento.

Assim, superada a questão da decadência, prossigo na análise dos lançamentos.

Não houve recurso expresso quanto à indedutibilidade dos custos glosados pela fiscalização, que, aliás, é incontestável.

De fato, o primeiro requisito exigido para a dedução de custo ou despesa contabilizada é a sua comprovação mediante apresentação do documento hábil. E, no presente caso, a fiscalização glosou custos contabilizados, para os quais o contribuinte não apresentou os documentos comprobatórios, nem comprovou o respectivo pagamento, irretocável, portanto, a decisão recorrida que manteve a exigência quanto a esse item da autuação.

Passo a examinar a exigência de Imposto de Renda na Fonte, previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/95.

As alegações da Recorrente, de ofensa aos princípios da vedação ao confisco e da capacidade contributiva, não têm relevância no julgamento administrativo, eis que o

escopo do processo administrativo fiscal é controlar a legalidade do ato administrativo do lançamento, estando o julgador adstrito a dar cumprimento à lei em vigor, sem questionar sua constitucionalidade.

Não tem razão a Recorrente quando imputa de “incongruência intransponível” a convivência da glosa de custos com a tributação do IRF. O fato de os custos terem sido glosados, porque não comprovados, não implica necessariamente que o pagamento (contabilizado) não tenha se realizado. Ou seja, pode ter ocorrido um pagamento de rendimento tributável a um beneficiário não identificado, e não restou comprovado que o pagamento se referia a um encargo (custo/despesa) dedutível. Portanto, compatível a glosa de custos, que altera o resultado tributável (lucro real ou base de cálculo da CSLL) do contribuinte pessoa jurídica, com a retenção do imposto de renda na fonte sobre valor, cuja natureza se desconhece, pago a contribuinte não identificado.

Contudo, os pressupostos legais para a glosa dos dispêndios contabilizados e para o lançamento do IR-F não têm conexão, senão vejamos.

A glosa repousa na não apresentação do documento comprobatório do dispêndio contabilizado, que impossibilita a averiguação de que ocorreu, efetivamente, um custo ou despesa (parcela redutora do lucro resultado contábil), ou que sua dedutibilidade seja admitida pela legislação tributária.

Já a exigência do imposto de fonte assenta-se no art. 61 da Lei 8.981/95, que prescreve, *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.*

Como se vê da dicção legal, o **pagamento efetuado** é elementar do tipo.

A contabilização a débito de fornecedor e a crédito de caixa não é suficiente nem para comprovar a aquisição, nem para provar o pagamento. Tal assentamento contábil, quando não trazida a prova da aquisição, é indício de que ocorreu uma saída de recursos do caixa, que tiveram causa e destino não revelados.

Contudo, trata-se de mero indício, que não pode ser erigido a presunção, pois não se reveste em nenhum dos três requisitos necessários para que a presunção possa ser tida como prova, qual seja, a *precisão*: o indício deve ser relacionado com um único fato

desconhecido, aquele que se quer provar, e não com mais de um fato desconhecido, que possam ser excludentes entre si. De fato, tanto pode ter sido falseada apenas a natureza e destinação da saída de recursos do Ativo Disponível, como pode ser falso todo o registro contábil (nem ocorreu o dispêndio, nem saíram os recursos), realizado com o único objetivo de reduzir o resultado tributável.

Se o fato gerador é definido pelo pagamento, e se o auto de infração deve estar acompanhado das provas de sua ocorrência (Decreto nº 70.235/72, art. 9º), é ônus de a fiscalização trazer essa prova.

Portanto, tal como assentou o ilustre Conselheiro Luiz Martins Valero no voto condutor do Acórdão 107-07.902, para o lançamento fundado no art. 61 da Lei nº 8.981/95, cabe ao fisco:

*“a) a prova de que houve um pagamento a beneficiário não identificado;*

*OU*

*b) tendo havido o pagamento ou entrega de recursos a terceiros ou a sócios, a prova de que a operação ou a causa do dispêndio não reste comprovada.”*

Esse entendimento já foi manifestado pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas, no julgamento do Processo nº 10860.001394/99-14, cuja ementa, quanto a essa matéria, tem a seguinte redação<sup>1</sup>:

*IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. IRRF. INCIDÊNCIA. CONDIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO CAUSAL. A efetuação do pagamento é condição e pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, prevista no artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995. Não havendo o Fisco aprofundado a investigação de molde a produzir prova da efetiva transferência de recursos da pessoa jurídica a terceiros, descabe o lançamento sob este título.*

O recurso de ofício interposto foi julgado pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, e a decisão recorrida foi confirmada por unanimidade pelo Acórdão 107-07.902, cujo relator foi o insigne Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima.

No voto condutor, esclareceu o Relator que “a decisão de primeira instância considerou o lançamento de IR-Fonte im procedente, eis que inexistente relação de causa e efeito que vincule a glosa de custos por falta de amparo documental com a presunção de pagamentos a terceiros.” E com base nos mesmos fundamentos, ratificou o decidido pela DRJ Campinas, conforme ementa a seguir:

Ac 107.07.902

*IRF — PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO - A mera existência de despesas não comprovadas não autoriza, por si só, a exigência do lançamento de IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/95. Essa presunção legal tem como fato indício o pagamento a beneficiário não identificado. Não basta a glosa*

<sup>1</sup> Tal como reproduzida no Acórdão 107-07.902 de 24/08/2001

*de despesas para que considere efetuado o pagamento, se a despesa é inexistente, nada pode se afirmar, em face do princípio da unicidade da prova, sobre o pagamento. A prova do pagamento é ônus da fiscalização.*

No presente caso, a autoridade fiscal deixa expresso que não foram comprovados os pagamentos. Assim, se a autoridade lançadora não prova o fato que desencadeia a tributação, não há como prosperar o lançamento.

Na seqüência, cumpre analisar a qualificação da multa.

A justificação da autoridade fiscal para a exacerbação da multa foi a “*utilização de documentos inidôneos*”, o que, a seu juízo, caracterizaria a fraude definida no art. 72 da Lei nº 4.502/64:

*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

Não obstante a gravidade da utilização de documentos inidôneos, entendo insuficiente, para a qualificação da multa, simplesmente que tais notas não figurem na contabilidade de terceiro interessado, sendo necessário a comprovação de seu conhecimento da inidoneidade de tais documentos e sua intenção dolosa de utilizá-los para seu proveito. E ainda que se possa ter alguma desconfiança, não há como afirmar, e nem restou comprovado, que a interessada sabia — incontestavelmente - da inidoneidade de tais documentos. Note-se que as aquisições contabilizadas teriam ocorrido no primeiro semestre de 2004, e a empresa G P da Silva só teve sua situação cadastral alterada para “Inapta” em 17/07/2004, enquanto a empresa Fagundes & Melo Ltda. nunca foi declarada “Inapta”.

A única prova que se tem nos autos é que o contribuinte contabilizou aquisições (custos/despesas) e não exibiu os documentos que os comprovariam, o que justifica a respectiva glosa com imposição da multa de 75%. O fato de o fisco ter concluído que os documentos mencionados (e não apresentados) como lastro dos lançamentos seriam inidôneos não autoriza, por si só, a qualificação da multa. O intuito do contribuinte de fraudar não pode ser presumido juntamente com a glosa de custos. Compete ao fisco exibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa.

Pelas razões expostas, rejeito a preliminar de decadência, para no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para cancelar o lançamento do Imposto de Renda de Fonte, bem como, reduzir a multa ao percentual de 75%.

É como voto.

Sala das Sessões, em 03 de outubro de 2012.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

CÓPIA