



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18088.720071/2020-27
ACÓRDÃO	1001-003.583 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARTHI – SERVIÇOS ESPECIALIZADOS DE APOIO ADMINISTRATIVO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016

CONTABILIDADE. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. EFETIVA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. ARBITRAMENTO

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

LUCRO ARBITRADO. INEXISTÊNCIA. DISCRICIONARIEDADE. ATUAÇÃO.

O recurso ao arbitramento, nos casos previstos na lei, não é uma faculdade que o Fisco possa, a seu livre critério, exercer ou não. Constatada a ocorrência das hipóteses previstas em lei, a adoção do lucro arbitrado não se sujeita ao juízo discricionário da autoridade fiscal.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. APRESENTAÇÃO POSTERIOR DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. SUMULA CARF nº 59.

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Data do fato gerador: 23/07/2015, 20/08/2015, 24/08/2015, 09/11/2015, 23/11/2015, 11/01/2016, 24/02/2016, 02/08/2016, 31/12/2026

LUCRO ARBITRADO. IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). LUCROS DISTRIBUÍDOS. PARCELA EXCEDENTE. INCIDÊNCIA.

Sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) a pessoa jurídica que, mantendo escrituração contábil irregular, não demonstra que o lucro apurado excedeu o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita.

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA.

Sujeitam-se 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, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ainda que esse pagamento resulte em redução do lucro líquido da empresa.

IRPJ. CSLL. DESPESAS OPERACIONAIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DEDUTIBILIDADE.

Para efeitos da legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, a dedução de dispêndios a título de custos ou despesas operacionais está condicionada a comprovação da efetividade da prestação dos serviços. Não basta comprovar que a despesa foi assumida e que houve o desembolso; é indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA COMPROVADA.

Incide imposto de renda exclusivamente na fonte sobre o valor dos pagamentos efetuados a terceiros, cuja operação ou causa não for comprovada

IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PAGAMENTO SEM CAUSA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

A inteligência do comando legal que autoriza a incidência tributária do IRRF em relação aos pagamentos não identificados, sem causa ou de operação não comprovada exige, antes de qualquer coisa, que esteja assegurado a efetiva realização do pagamento, sobre o que tem a autoridade fiscal o ônus *probandi*. Somente feito isso é que se poderá falar na presunção *juris tantum*, que comporta a inversão do ônus da prova, no atinente à corroboração do recebedor do pagamento ou à finalidade deste.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acórdão os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares suscitadas e no mérito em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 4 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Márcio Avito Ribeiro Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente). Ausente o conselheiro Gustavo de Oliveira Machado.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 101-014.425 (fls. 1348/1359), proferido pela 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação:

Acordam os membros da 2ª TURMA/DRJ01 de Julgamento, por unanimidade de votos, EM JULGAR PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, tão somente para reduzir o imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) ao valor principal de R\$ 784.642,27, por ter acolhido a prejudicial de decadência em relação à cobrança do IRRF dos fatos geradores de 23/07/2015, 20/08/2015, 24/08/2015, 09/11/2015 e 23/11/2015.

Contra a contribuinte MARTHI – SERVIÇOS ESPECIALIZADOS DE APOIO ADMINISTRATIVO LTDA, em epígrafe, foram lavrados autos de infração, com exigência de IRPJ, no valor de R\$ 214.681,30, e de IRRF, no valor de R\$ 2.065.990,80, já incluídos multa de ofício de 75% e juros de mora, relativos a fatos geradores ocorridos em 2015 e 2016.

Nesse período, a contribuinte optou pelo lucro presumido.

Todo o procedimento consta do Relatório Fiscal (TVF), fls. 25 a 46, por meio do qual o agente fiscal detalha a auditoria.

Informa o Auditor-Fiscal, em síntese, que no período do 4º trimestre de 2015 ao 4º trimestre de 2016 a contribuinte distribuiu lucro em valor superior a base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Esclarece que teve seu lucro arbitrado de ofício pelo fato de a escrituração do respectivo período ter indícios de fraude, vícios, erros ou deficiências que a tornaram imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive a bancária, conforme o disposto no artigo 530, II, “a” do RIR/1999.

Informa, ainda, que a contribuinte fez pagamentos a terceiros e não comprovou os beneficiários e, no caso em que foram comprovados os beneficiários, não comprovou a causa do pagamento, estando os valores, portanto, sujeitos ao Imposto de Renda Retido na fonte (IRRF) previsto no artigo 61 da Lei 8.981/95.

Destaca (i) que a contribuinte não escriturou valores na ECD de 2015 e 2016. Em relação à ECF, ela foi entregue SEM LANÇAMENTOS em 2015, e em 2016 não informou os valores distribuídos a título de lucros aos sócios; (ii) que a escrituração entregue no curso da auditoria estava em desacordo com as normas previstas na legislação, pois continha escrituração genérica da conta CAIXA, na qual não constava toda a movimentação financeira do período, não havia escrituração da conta bancos e foram feitos lançamentos globais nos finais dos períodos; e (iii) que foram feitos ajustes no último dia do ano para que o saldo contábil e o real ficassem com o mesmo valor.

Traz lançamentos efetuados pela contribuinte para mostrar incongruências entre a razão contábil e os extratos bancários, cujos valores não foram devidamente contabilizados.

Informa que a contribuinte tinha uma espécie de conta corrente com o sócio MARCOS SOUTO BRANDO, o qual recebia valores e pagava gastos da contribuinte, incluindo lucros distribuídos a este e a outros dois sócios da contribuinte, Hiram Simões Marques Jr. E Simone de Paschoal Dario.

Esclarece, ainda, que, a partir das intimações respondidas e dos extratos bancários, a contribuinte efetuou diversos pagamentos sem identificação dos beneficiários e sem comprovação dos motivos, o que levou à cobrança do IRRF.

Finalmente, informa que não houve pagamento antecipado e que aplicou a multa de ofício segundo o disposto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos autos de infração em 25/11/2020, e irrisignada, a contribuinte MARTHI – SERVIÇOS ESPECIALIZADOS DE APOIO ADMINISTRATIVO LTDA apresentou a impugnação, de fls. 1.246 a 1.286, e documentos anexos, de fls. 1.304 a 1.341, em 28/12/2020, por meio da qual oferece, em síntese, as seguintes razões de defesa.

Da alegada inaplicabilidade do arbitramento para exigência de IRPJ

Nesse ponto, a impugnante alegou, em síntese, que nenhuma suposta falha efetivamente impediu a fiscalização de identificar a movimentação financeira da interessada, tampouco a sua base tributável.

Esclareceu que no item 10.1 do Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 34), a fiscalização atesta que “as receitas de 2015 e a IRRF de todo o período foram extraídos da DIRF. As receitas do ano de 2016 foram extraídas do SPED ECF.”

Informou que, durante o procedimento fiscal, retificou a sua escrituração contábil – ECD dos anos-calendário de 2015 e 2016, de forma a observar dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007, nos termos em que determinado pela fiscalização, de forma a refletir a sua movimentação financeira, conforme constante em seus extratos bancários.

Trouxe doutrina e julgados do CARF sobre o arbitramento.

Concluiu que a fiscalização se valeu de presunções, sem qualquer fundamento fático, conforme orientação do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais acerca das hipóteses de arbitramento, com o intuito de tentar agravar a tributação imposta à Impugnante.

Da alegada ausência de excesso de distribuição de lucros

Nesse ponto, a impugnante alegou, em síntese, que apurou os lucros efetivamente auferidos em 2015 e 2016, a partir dos critérios e métodos vigentes em 31/12/2007, e efetuou a sua distribuição aos sócios sem incidência de IRRF, não havendo que se falar em qualquer excesso na distribuição de lucros.

Apresentou planilha de cálculos em que compara a sua apuração do lucro em 2015 e 2016 com a realizada pela autoridade fiscal para comprovar que havia saldo remanescente após a distribuição de lucro.

Requer, enfim, o cancelamento da exigência do IRRF sobre esta parcela.

Da alegada ausência de fundamentação legal para exigência do IRRF

Nesse ponto, a impugnante alegou, em síntese, que a autoridade fiscal exigiu o IRRF por entender que a impugnante não observou o limite de distribuição de lucros previsto no inciso I, dos art. 27 da IN RFB nº 1.397/2013.

Esclareceu que eventual exigência de IRRF sobre o excesso de distribuição de lucros não poderia ter como fundamento legal o art. 61 da Lei nº 8.981/95. Razão pela qual deve-se reconhecer a nulidade da integralidade do lançamento do IRRF por vício material, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

Argumentou, ainda, subsidiariamente, que o IRRF sobre o excesso de distribuição de dividendos trata-se de antecipação do imposto sobre a renda devido pelo sócio da impugnante, o qual não poderia ser exigido se ultrapassado o prazo para apresentação da declaração de ajuste da PESSOA FÍSICA, conforme dispõe o Parecer Normativo COSIT nº 1/2002.

Da alegada decadência do direito do Fisco para constituição do IRRF em 2015

Nesse ponto, a impugnante suscitou a decadência em relação à cobrança do IRRF dos fatos geradores de 23/07/2015, 20/08/2015, 24/08/2015, 09/11/2015 e 23/11/2015, uma vez que houve pagamento antecipado do IRRF nesse período, conforme confessado em DCTF (doc. 06).

Dessa forma, a contagem do prazo decadencial segue o disposto no art. 150, §4º, do CTN, não englobando fatos geradores anteriores a 25/11/2015.

Da alegada comprovação da causa dos pagamentos

Nesse ponto, a impugnante argumentou, em síntese, que o Fisco se utilizou de mera presunção para concluir que a impugnante efetuou pagamentos sem causa, sem apresentar qualquer comprovação para descaracterização dessa causa.

Trouxe doutrina e julgados do CARF sobre o ônus da prova.

Requer o cancelamento do lançamento de IRRF por vício material.

DO ACÓRDÃO DA D. DRJ

Apreciadas todas as alegações trazidas pela impugnante, assim se pronunciou a autoridade julgadora:

A impugnação é tempestiva e atende aos demais pressupostos, razão pela qual dela tomo conhecimento.

Passo à análise da impugnação na mesma sequência de apresentação dos seus itens.

1 Da alegada inaplicabilidade do arbitramento para exigência de IRPJ

Conforme relatado, a impugnante alegou, em síntese, que a fiscalização se valeu de presunções, sem qualquer fundamento fático, conforme orientação do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais acerca das hipóteses de arbitramento, com o intuito de tentar agravar a tributação imposta à Impugnante.

Não assiste razão à impugnante.

Em primeiro lugar, como optante pelo lucro presumido, a impugnante deveria manter a escrituração contábil nos termos da legislação comercial e os documentos que serviram de base para a escrituração comercial, excepcionando-se a manutenção da escrituração comercial do período apurado se a impugnante mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária, a teor do disposto no art. 527:

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

A impugnante alegou que retificou a sua escrituração contábil - ECD dos anos-calendário de 2015 e 2016, de forma a observar dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007, nos termos em que determinado pela fiscalização, de forma a refletir a sua movimentação financeira, conforme constante em seus extratos bancários.

Porém, ficou evidenciado nos autos que a impugnante fora intimada e reintimada a corrigir a escrituração contábil fiscal (ECF) e a escrituração contábil digital (ECD) desde 28/08/2019 (fls.142 a 144) e, mesmo assim, não foram escriturados as entradas e saídas dos bancos nos quais a impugnante teve movimentação financeira. Para entrada e saída de numerário, utilizou somente uma conta "caixa", que não contém todo o movimento financeiro do período. Por sua vez, a impugnante não fez a escrituração individual dos pagamentos efetuados a fornecedores, utilizando-se da conta "fornecedores diversos" em contrapartida à conta "caixa" no último dia do ano (Fls. 199 a 201).

Constata-se, ainda, do relatório fiscal, que a impugnante não escriturou a ECF de 2015 e efetuou ajustes em sua escrituração contábil de valores inexistentes nos extratos bancários para que o saldo contábil e o real tivessem o mesmo valor.

Em relação às transferências para a conta do sócio MARCOS SOUTO BRANDO realizadas pela impugnante tinha dois objetivos: para que ele pagasse gastos da impugnante e a título de adiantamento de dividendos, conforme declarado pela própria impugnante (Fls. 429). Porém, na data da transferência, não se consignava a que título estava sendo transferido, causando confusão patrimonial.

Além disso, a impugnante atribuiu como lucros distribuídos a Simone de Paschoal Dario e a Hiram Simões Marques Junior valores que foram efetivamente pagos a Marcos Souto Brando. Tais valores, quando do pagamento, foram contabilizados na conta "1101030408 Adiantamento Marcos Brando", no ativo.

Dessa forma, equivocou-se a impugnante ao afirmar que "nenhuma suposta falha efetivamente impediu a fiscalização de identificar a movimentação financeira da interessada, tampouco a sua base tributável". Na verdade, a impugnante confundiu a obrigação acessória de manter o Livro Caixa e os documentos que lhe dão suporte (obrigação descumprida pela impugnante conforme restou

demonstrado nos autos) com a base de cálculo do IRPJ sobre a qual se aplica o percentual de presunção no lucro presumido (receita bruta conhecida, nos termos do art. 532 do RIR/99).

Portanto, ao descumprir as obrigações acessórias exigidas de todos os optantes do lucro presumido estabelecidas pelo art. 527 do RIR/99, a fiscalização corretamente desclassificou a escrituração da impugnante e procedeu ao arbitramento do lucro do 4º trimestre de 2015 ao 4º trimestre de 2016, conforme o disposto no art. 530, II, “a”, do RIR/99, a saber:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

(...)

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

(...)

Sobre o assunto, assim entendeu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (antigo Conselho de Contribuintes):

(...)

ARBITRAMENTO – PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO – LIVRO CAIXA – FALTA DE APRESENTAÇÃO – a pessoa jurídica optante pela apuração do IRPJ pelo lucro presumido se obriga a manter Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira.

(...)

(1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-95.852, sessão em 08.11.2006).

Diante do exposto, julgo improcedente a impugnação nesse ponto.

2 Da alegada ausência de excesso de distribuição de lucros

Conforme relatado, a impugnante alegou, em síntese, que apurou os lucros efetivamente auferidos em 2015 e 2016, a partir dos critérios e métodos vigentes em 31/12/2007, e efetuou a sua distribuição aos sócios sem incidência de IRRF, não havendo que se falar em qualquer excesso na distribuição de lucros.

Inicialmente, dispõe o art. 27 da IN RFB nº 1.397/2013:

Art. 27. No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, a título de lucros, sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF):

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica; e

II - a parcela dos lucros ou dividendos excedente ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, por meio de escrituração contábil fiscal conforme art. 3º, que o lucro obtido com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

Já o art. 3º supracitado estabelece o seguinte:

Art. 3º A pessoa jurídica deverá manter escrituração contábil fiscal para fins do disposto no art. 2º.

Parágrafo único. A escrituração de que trata o caput deverá ser composta de contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, considerando os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Cabe informar que em relação a 2015, a apuração realizada pela autoridade fiscal (item 12.1 do relatório fiscal) demonstrou a existência de saldo ao final do período de R\$645.904,77 após a distribuição de lucros, não havendo, portanto, tributação de IRRF.

Porém, em relação a 2016, a apuração realizada pela autoridade fiscal (item 12.2 do relatório fiscal) demonstrou que houve um excesso de lucros distribuídos no valor de R\$1.337.322,97, em 31/12/1996, uma vez que os saldos que se tornaram lucros distribuídos estavam na conta corrente de Marcos Souto Brando e foram apurados no último dia do ano.

A planilha trazida pela impugnante (item 50 da impugnação) para o ano-calendário de 2016 considera regular a sua apuração do saldo inicial disponível e do lucro nas primeira e segunda linhas respectivamente. Porém, conforme os fundamentos deste voto no item anterior e amplamente demonstrado pela autoridade tributária durante o procedimento fiscal, a escrituração contábil da impugnante encontra-se irregular, sem amparo em documentação que suporte os valores escriturados.

Dessa forma, mantém-se a tributação do IRRF sobre a parcela de R\$1.337.322,97.

Diante do exposto, julgo improcedente a impugnação nesse ponto.

3 Da alegada ausência de fundamentação legal para exigência do IRRF

Conforme relatado, nesse ponto a impugnante alega que a exigência de IRRF sobre o excesso de distribuição de lucros não poderia ter como fundamento legal o art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Razão pela qual deve-se reconhecer a nulidade da integralidade do lançamento do IRRF por vício material, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

Não assiste razão à impugnante.

Conforme os fundamentos deste voto no item anterior, houve distribuição de valores ao sócio MARCOS SOUTO BRANDO, a título de dividendos, que excederam o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que está sujeita a impugnante.

A contrário sensu do disposto no inciso II do art. 27 da IN nº 1.397/2013, esse excesso representa recursos entregues ao sócio sem comprovação da sua causa, hipótese de incidência do IRRF na forma do estabelecido no art. 61, §1º, da Lei nº 8.981/95:

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.

Em relação à alegação de que o IRRF sobre o excesso de distribuição de dividendos trata-se de antecipação do imposto sobre a renda devido pelo sócio, equivocou-se a impugnante porque, segundo o Parecer Normativo COSIT nº 1/2002, trata-se de retenção exclusiva na fonte, uma vez que a fonte pagadora (a impugnante) substitui o contribuinte desde logo, quando surge a obrigação tributária. Não se trata de retenção por antecipação do imposto que será tributado posteriormente pelo contribuinte (sócio). Subsiste a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora, ainda que esta não tenha retido o imposto. Diz o referido Parecer:

(...)

Retenção exclusiva na fonte

8. Na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário.

9. Nesse regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte.

10. Ressalvada a hipótese prevista nos parágrafos 18 a 22, a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora subsiste, ainda que ela não tenha retido o imposto.

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção

do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

(...)

Portanto, o IRRF sobre a parcela excedente do valor distribuído ao sócio em 2016 não se trata de imposto retido como antecipação.

Diante do exposto, julgo improcedente a impugnação nesse ponto.

4 Da alegada decadência do direito do Fisco para constituição do IRRF em 2015

Conforme relatado, a impugnante suscitou a decadência em relação à cobrança do IRRF dos fatos geradores de 23/07/2015, 20/08/2015, 24/08/2015, 09/11/2015 e 23/11/2015, uma vez que houve pagamento antecipado do IRRF nesse período, conforme confessado em DCTF (doc. 06).

De fato, conforme demonstrado na DCTF apresentada pela impugnante, constata-se a existência de pagamento antecipado de IRRF, o que nos leva à contagem do prazo decadencial nos termos do disposto no art. 150, §4º, do CTN, não englobando fatos geradores anteriores a 25/11/2015, há mais de 5 anos da data da notificação do auto de infração do IRRF, 25/11/2020.

Diante do exposto e conforme a jurisprudência do STJ, acolho a prejudicial de decadência em relação à cobrança do IRRF dos fatos geradores de 23/07/2015, 20/08/2015, 24/08/2015, 09/11/2015 e 23/11/2015.

5 Da alegada comprovação da causa dos pagamentos efetuados em 2016

Conforme relatado, a impugnante alegou que o Fisco se utilizou de mera presunção para concluir que a impugnante efetuou pagamentos sem causa, sem apresentar qualquer comprovação para descaracterização dessa causa.

Inicialmente, cabe à autoridade fiscal o ônus de demonstrar a ocorrência de pagamento, pressuposto inicial para se considerar configurada a hipótese de incidência prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95. Nesse mesmo sentido, transcreve-se a seguinte ementa de acórdão do CARF:

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1999

PAGAMENTO SEM CAUSA - CARACTERIZAÇÃO DO ATO - ÔNUS DA PROVA. A caracterização pela fiscalização, mediante provas, de que ocorreu pagamento é pressuposto material para o lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, de que trata o caput do art. 61 da Lei 8.981/95 (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – Acórdão nº 1402-000.155)

Destarte, a autoridade fiscal constatou que a impugnante fez os pagamentos informados na planilha do item 13.2 do relatório fiscal. Para os itens 244, 274, 280 e 291 da referida planilha, a impugnante não identificou os beneficiários dos pagamentos e não comprovou a causa.

Quanto aos itens 252, 254, 256, 300 e 338, não foi comprovada a causa dos pagamentos (item 13.11 do relatório fiscal).

Por sua vez, como esclarece a autoridade fiscal, somente é possível afastar a incidência do imposto sobre a renda na fonte se ficar comprovada a inoccorrência das três situações previstas no art. 61 da Lei nº 8.981/95 (pagamento, pagamento a beneficiários não identificados ou quando houver essa identificação, não for comprovada a sua causa) de forma cumulativa. A falta de comprovação de qualquer um dos elementos mencionados Lei é suficiente para se considerar ocorrido o fato gerador do imposto de renda na fonte (item 14.1.3 do relatório fiscal).

Portanto, é da impugnante o ônus de caracterizar a causa e os beneficiários dos pagamentos efetuados em 2016 para afastar a incidência do IRRF. Nesse mesmo sentido, transcreve-se a seguinte ementa de acórdão do CARF:

IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PAGAMENTO SEM CAUSA.

A inteligência do comando legal que autoriza a incidência tributária do IRRF em relação aos pagamentos não identificados, sem causa ou de operação não comprovada exige, antes de qualquer coisa, que esteja assegurado a efetiva realização do estipêndio, sobre o que tem a autoridade fiscal o ônus probandi. Somente feito isso é que se poderá falar na presunção juris tantum, que comporta a inversão do ônus da prova, no atinente à corroboração do recebedor do pagamento ou à finalidade deste (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – Acórdão nº 2802-000.282).

Diante do exposto, julgo improcedente a impugnação nesse ponto.

6. Conclusão

Em face de todo o exposto, julgo procedente em parte a impugnação tão somente para reduzir o imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) ao valor principal de R\$ 784.642,27, por ter acolhido a prejudicial de decadência em relação à cobrança do IRRF dos fatos geradores de 23/07/2015, 20/08/2015, 24/08/2015, 09/11/2015 e 23/11/2015.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Regularmente cientificado, em 9.1.2023, conforme AR de folha 1371, promoveu a juntado do seu Recurso Voluntário de folhas 1374 a 1400, em 8.2.2023, assim redigido.

DAS RAZÕES PARA REFORMA PARCIAL DA DECISÃO RECORRIDA

DO IRPJ

Da Inaplicabilidade do Arbitramento Ofensa ao artigo 142, do CTN

14. Inicialmente, vale esclarecer que a DRJ simplesmente acolheu os argumentos apresentados pela fiscalização, para manter a autuação de IRPJ, entendendo como correta a desclassificação da escrituração contábil da Recorrente, o que, por si só, teria o condão de justificar o arbitramento do seu lucro do período do 4º trimestre de 2015 ao 4º trimestre de 2016, com base na alínea 'a', do inciso II, do artigo 530, do RIR/99 (vigente à época dos fatos).

15. A esse respeito, por questões de economia processual, a Recorrente faz referência aos itens 15 a 42 de sua impugnação e apresenta, a seguir, apenas uma síntese dos seus argumentos de defesa, os quais demonstram a nulidade do lançamento de IRPJ em questão e, conseqüentemente, a necessidade de reforma da decisão recorrida, em razão da incorreta apuração da base de cálculo desse tributo, em verdadeira afronta ao artigo 142, do Código Tributário Nacional:

(i) as hipóteses que permitem o arbitramento do lucro estão taxativamente previstas no artigo 47, da Lei nº 8.981/95, que fundamenta o artigo 530, do RIR/99 (vigente à época da ocorrência dos fatos geradores), e são cabíveis apenas quando o contribuinte ou a autoridade fiscal se veem completamente impossibilitados de realizar a apuração do lucro real ou presumido, conforme o caso. Por se tratar, portanto, de situação extrema, nos termos da doutrina e jurisprudência deste E. CARF, o arbitramento do lucro deve ser realizado apenas quando estritamente necessário e sem critérios discricionários;

(ii) valendo-se de mera presunção, a fiscalização procedeu com o arbitramento do lucro, considerando que supostas falhas nos lançamentos contábeis da Recorrente seriam capazes de torná-los "imprestáveis" para fins de identificação de sua efetiva movimentação financeira. Contudo, é certo que (a) a Recorrente procedeu com retificação da sua ECD, dos anos-calendário de 2015 e 2016, de forma a observar os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007, nos termos determinados pelas autoridades administrativas durante o procedimento fiscal e de forma a refletir a sua movimentação financeira (conforme constante e em seus extratos bancários) (cf. fls. 1308-1309); e que (b) a partir desses documentos, a despeito de insistir na existência de supostas "falhas", a fiscalização foi, de fato, capaz de perfeitamente compreender e identificar as transações registradas pela Recorrente, conforme detalhado no Relatório de Auditoria Fiscal. Em outras palavras, nenhuma suposta falha efetivamente impediu a fiscalização de identificar a movimentação financeira da Recorrente, tampouco a sua base tributável;

(iii) tanto isso é verdade que a fiscalização apurou o imposto de renda a recolher, com base no arbitramento do lucro, justamente pela aplicação dos 20% sobre a receita bruta por ela apurada e registrada em seu razão contábil (cf. fls. 1312-1320);

(iv) portanto, restou comprovado que eventuais equívocos na contabilidade da Recorrente não teriam o condão de justificar a sua imprestabilidade e,

consequentemente, autorizar o arbitramento do lucro (até porque, de fato, comprovou-se que a fiscalização conseguiu identificar a movimentação financeira da Recorrente no período fiscalizado), o que evidencia a incorreta apuração da base de cálculo do IRPJ exigido.

DO IRRF

PRELIMINARMENTE

Nulidade do Lançamento - Da Equivocada Indicação do Art. 61, da Lei nº 8.981/95 como Fundamento Legal da Autuação - Cerceamento do Direito de Defesa

16. Nesse ponto, a decisão recorrida concluiu que o artigo 61, parágrafo primeiro, da Lei nº 8.981/95, seria a fundamentação legal correta do lançamento de IRRF em decorrência do suposto excesso de distribuição de lucros pela Recorrente, na medida em que “a contrário sensu do disposto no inciso II do art. 27 da IN nº 1.397/2013, esse excesso representa recursos entregues ao sócio sem comprovação da sua causa”.

17. Contudo, tal entendimento não merece prevalecer.

18. Inicialmente, nesse caso, a fiscalização reconheceu a natureza dos valores pagos pela Recorrente a seus sócios, qual seja, distribuição de lucros, tendo pretendido a exigência de IRRF simplesmente por entender que, não tendo sido observado o limite de distribuição de lucros previsto no inciso I, do artigo 27, da Instrução Normativa RFB nº 1.397/13, em razão da suposta imprestabilidade da contabilidade da Recorrente, não se aplicaria a isenção de IRRF prevista em tal dispositivo.

19. Da mesma forma, a decisão recorrida entendeu que “houve distribuição de valores ao sócio MARCOS SOUTO BRANDO, a título de dividendos, que excederam o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que está sujeita a impugnante” (grifos nossos).

20. E nem poderia ser diferente, afinal, em sua impugnação, a Recorrente demonstrou que efetivamente apurou lucros suficientes para suportar a distribuição de lucros por ela realizada a seus sócios.

21. Ou seja, tanto a fiscalização, quanto a decisão recorrida e a própria Recorrente concordam que a causa do pagamento em questão foi a distribuição de dividendos ao sócio.

22. Portanto, se a controvérsia existente diz respeito à aplicação da isenção de IR aos dividendos distribuídos em excesso aos sócios e não há controvérsia quanto à sua causa e aos seu beneficiário, não há como se sustentar a manutenção do IRRF exigido, com fundamento no parágrafo primeiro, do artigo 61, da Lei nº 8.981/95, o qual apenas pode ser aplicado “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”.

23. Ora, por qualquer ângulo que se analise a situação, há um claro erro na fundamentação legal da exigência de IRRF, a qual não se suporta no parágrafo primeiro, do artigo 61, da Lei nº 8.981/95. Logo, resta claro que, diferentemente do pretendido pela fiscalização (e ratificado pela DRJ), o referido dispositivo legal não tem o condão de suportar a exigência do IRRF constituído nesses autos, de modo que o lançamento questionado carece de fundamentação legal.

24. Nesse sentido, como o artigo 61, da Lei nº 8.981/95 não poderia servir como fundamento para autuação em questão, a interpretação correta do Parecer Normativo COSIT nº 1/2002 deve ser no sentido de que o IRRF incidente sobre o excesso de distribuição de dividendos corresponderia a mera antecipação do imposto de renda devido pelo contribuinte – sócio da Recorrente.

25. A esse respeito, a decisão recorrida considerou que o Parecer Normativo COSIT nº 1/2002 não seria aplicável, pois não se trataria de hipótese de responsabilidade da fonte pagadora por antecipação, mas sim de retenção exclusiva de fonte.

26. A Recorrente, contudo, discorda desse entendimento, visto que, como amplamente demonstrado, o excesso na distribuição de dividendos não pode ser tratado como um pagamento sem causa, nos termos do parágrafo primeiro, do artigo 61, da Lei nº 8.981/95, sendo certo, inclusive, que a própria fiscalização não retirou a natureza de dividendos dos pagamentos efetuados pela Recorrente e nem poderia.

27. Portanto, mantida a sua natureza de dividendos, mas não sujeita à isenção prevista no artigo 10, da Lei nº 9.249/1995, é certo que, diferentemente do pretendido pela decisão recorrida, esse rendimento pago ao sócio estará sim sujeito à retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, a título de antecipação do tributo devido pelo contribuinte, o qual efetivamente possuía a obrigação de apurar o imposto devido sobre esses rendimentos na sua declaração de ajuste anual.

28. Ao indicar equivocadamente a fundamentação legal para a exigência do IRRF sobre tal distribuição de lucros em excesso, é certo que o lançamento deixou de observar o disposto no artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, o qual expressamente prescreve que o auto de infração, por decorrer de uma atividade administrativa vinculada, deve seguir alguns procedimentos, dentre eles a correta indicação dos dispositivos legais infringidos que ensejaram a autuação fiscal.

29. É possível observar a partir do referido dispositivo legal que a ciência do contribuinte em relação ao efetivo dispositivo legal eventualmente infringido constitui pressuposto de validade do lançamento tributário justamente para dar ao sujeito passivo a correta compreensão da obrigação tributária imputada. Apenas dessa forma é que se pode assegurar ao sujeito passivo o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, garantidos constitucionalmente - artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

30. Está claro que, ao assim proceder (incorreta indicação da fundamentação legal da exigência do IRRF), a fiscalização (corroborada pela decisão recorrida) acabou limitando o pleno exercício do direito de defesa da Recorrente, garantido constitucionalmente.

31. Nesse passo, cabe destacar que a doutrina entende ser fundamental a preservação do direito à ampla defesa também em procedimentos administrativos, restando nulos os atos administrativos praticados com sua violação. Seguindo esse entendimento, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas leciona que:

“O direito de defesa deve ser entendido como critério amplo, e não restrito, preservando-se a ampla defesa sob pena de nulidade do processo. É um princípio universal dos Estados de Direito, que não admite restrições à sua aplicação e nem postergação, de sorte a permitir interpretação elástica, em nome dos direitos fundamentais do cidadão.

Quando a Administração tiver de impor uma sanção, fazer um lançamento tributário ou decidir a respeito de determinado interesse do particular, deve fazê-lo num processo legal, regular, em que se proporcione ao contribuinte ou responsável o direito de defesa.”

32. A violação às garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório impõe o necessário reconhecimento da nulidade do auto de infração, com fundamento no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/726.

33. Inclusive, a jurisprudência administrativa da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais é clara no sentido de que a equivocada imputação do dispositivo legal infringido importa em violação ao artigo 10, do Decreto nº 70.235/72, e implica no necessário reconhecimento da nulidade do lançamento.

34. E outro não poderia ser o entendimento da E. CSRF, dado que não se pode retirar do contribuinte o mínimo de certeza acerca das infrações que lhe estão sendo imputadas, sob pena de lhe retirar a possibilidade do pleno exercício do direito de defesa.

35. Portanto, não resta dúvida de que o auto de infração de IRRF, por conter grave vício relativo à equivocada indicação do dispositivo legal infringido para fins de exigência de IRRF, violou o artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, prejudicando sobremaneira o exercício do contraditório e da ampla defesa pela Recorrente, de modo que deve ser reformada a decisão recorrida que assim não considerou, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72.

Da Comprovação da Causa dos Pagamentos - Autuação Fiscal Baseada em Presunção – Violação ao Art. 142, do CTN

36. A DRJ entendeu, com base no parecer fiscal, que não teria sido comprovada a causa e, para alguns casos, os beneficiários de determinados pagamentos

realizados pela Recorrente nos anos-calendário de 2015 e 2106. No entanto, a Recorrente entende que tal alegação não merece prosperar.

37. A esse respeito, de início, cabe ressaltar que a Recorrente informou, durante o procedimento fiscal e em sua impugnação, para quase a integralidade dos pagamentos questionados, todos os seus beneficiários e a sua respectiva causa.

38. Contudo, de uma forma geral, a fiscalização, reiterada pela decisão recorrida, utilizando-se de mera presunção, concluiu que tais pagamentos não teriam causa, sem apresentar qualquer comprovação para descaracterização da causa dada pela Recorrente.

39. Caso tivesse qualquer dúvida em relação às informações apresentadas e entendesse pela necessidade de disponibilização de documentos/informações não apresentados pela Recorrente, caberia à fiscalização ter procedido a nova solicitação de documentos e não simplesmente ter alegado, sem fundamento e adotando presunção, que os pagamentos não teriam causa.

40. Neste ponto, a decisão recorrida alegou que “somente é possível afastar a incidência do imposto sobre a renda na fonte se ficar comprovada a inocorrência das três situações previstas no art. 61 da Lei nº 8.981/95 (pagamento, pagamento a beneficiários não identificados ou quando houver essa identificação, não for comprovada a sua causa) de forma cumulativa”.

41. Contudo, este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou no sentido de que a comprovação da identificação do beneficiário do pagamento já seria suficiente para afastar a cobrança do IRRF, nos termos do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995.

42. Por ser esclarecedor, a Recorrente transcreve o brilhante voto vencedor proferido pela Redatora Designada, a Conselheira Gisele Barra Bossa:

“A partir da leitura dos dispositivos acima, especificamente do artigo 61 da Lei nº 9.891/1995, é possível identificar duas hipóteses para a cobrança de IRRF: (i) pagamentos a beneficiários não identificados (caput) e (ii) pagamentos cuja operação ou causa não for comprovada (prevista pelo §1º).

Infere-se também que, cabe ao contribuinte, e não as autoridades fiscais, o ônus de comprovar/identificar os beneficiários e a ocorrência da operação ou causa dos pagamentos.

Caso a escrituração contábil e fiscal não permita a identificação dos beneficiários e o sujeito passivo não seja capaz de identificá-los, aplica-se o disposto no caput do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995. Nesse caso, a cobrança de IRRF à alíquota de 35% é legítima em razão da impossibilidade de se apontar e tributar o verdadeiro titular dos rendimentos. Sem a identificação do beneficiário não há como rastrear os pagamentos de forma a permitir que a autoridade fiscal apure eventual omissão de receitas.

Diante dessa circunstância fática, o Fisco deve demonstrar que o contribuinte se recusou a identificar os beneficiários, ou ainda, que os beneficiários não são idôneos, como é o caso de receptoras que sejam empresas de fachada.

De outra parte, na hipótese de os pagamentos serem efetuados para terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, deve-se averiguar a causa ou e efetiva ocorrência da operação, conforme disposto no artigo 61, §1º, da Lei nº 9.891/95.

Note-se que, 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 RIR3). Não se pode confundir a não comprovação dos requisitos para fins de dedução dos dispêndios (causa para glosa) com a inoocorrência de causa ou da operação em si.

Uma vez identificado o beneficiário e demonstrada a ocorrência da operação (efetivo pagamento), não há que se falar em incidência do IR-Fonte nos termos do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995.

Diferente do caso da glosa de despesa, a natureza jurídica do pagamento não tem relevância. Pouco importa se a causa do pagamento é ligada ou não a atividade da empresa. Em se comprovando que existe uma causa ao pagamento, não se aplica a tributação e IRRF prevista no 61, §1º, da Lei nº 9.891/95.”

43. Assim, diferentemente do que alega a DRJ, segundo este E. Conselho, a simples identificação do beneficiário do pagamento já seria suficiente para determinar sua causa, sendo irrelevante a comprovação da efetiva prestação dos serviços, se a causa do pagamento seria ligada ou não à atividade da empresa, ou, ainda, se a causa seria lícita ou ilícita.

44. Concluir em sentido contrário seria permitir o absurdo lançamento com base em presunção, importando em violação ao artigo 142, do Código Tributário Nacional. Como já tratado nesta defesa, é certo que tal dispositivo legal impõe a necessidade de verificação da efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

45. A verificação do fato gerador não deve estar pautada em mera presunção, mas sim na verdade material, conforme ensinamentos de Aurélio Pitanga Seixas Filho:

“Caso os fatos imponíveis sejam sonogados por quem os tenha praticado, deverão ser investigados, descobertos e provados pelo Fisco, que não tem o direito de fazer o acerto do tributo com base em fatos inverídicos ou arbitrariamente presumidos.

A investigação fiscal deverá descobrir os fatos imponíveis sonogados, podendo constituir o crédito tributário com base em provas diretas ou indiretas, sendo que nesta última hipótese, deverá apurar indícios concretos e reais, que indiquem com bastante certeza jurídica os fatos relevantes para o acerto e liquidação

do tributo. Portanto, ao Fisco cabe o DEVER DE PROVAR os fatos impositivos sonegados ou declarados erroneamente”

46. A decisão recorrida entendeu, ainda, que “é da impugnante o ônus de caracterizar a causa e os beneficiários dos pagamentos efetuados em 2016 para afastar a incidência do IRRF”.

47. O que a decisão recorrida deixou de destacar é que a Recorrente apresentou a causa e os beneficiários dos pagamentos, o que foi, contudo, desconsiderado pela fiscalização, que, apesar de ter o ônus da prova de que o fato gerador existe, nos termos do artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil, ao prever em seu artigo 373, inciso I, preferiu realizar o lançamento com base em presunções e sem a comprovação do direito alegado, na esperança de que a eventual falha de defesa do sujeito passivo termine por tornar válido esse lançamento.

48. A esse respeito, vale destacar que há muito a Câmara Superior de Recursos Fiscais¹¹, já se manifestou no sentido de que o ônus da prova, para a correta apuração do fato gerador da obrigação tributária, é da fiscalização.

49. No presente caso, portanto, considerando que foi evidenciado que a fiscalização não apresentou qualquer elemento de prova de que os pagamentos realizados pela Recorrente não teriam causa, sendo certo, ainda, que, de acordo com este E. CARF, a simples identificação do beneficiário de determinado pagamento, por si só, já teria o condão de comprovar a sua causa, resta claro que não houve a devida verificação do fato gerador da obrigação tributária, em patente violação ao artigo 142, do Código Tributário Nacional, bem como aos princípios da legalidade e da verdade material. Por essa razão, ao menos, deve ser reformada a decisão recorrida, para que reste reconhecida a nulidade do lançamento de IRRF por vício material insanável.

(ii.2)

MÉRITO

Da Ausência de Excesso de Distribuição de Lucros - Da Indevida Exigência de IRRF sobre tais Dividendos

50. No que diz respeito ao lançamento de IRRF, entendeu a DRJ pela manutenção da sua exigência sobre o suposto valor distribuído a título de lucros em excesso, com fundamento no artigo 27, da Instrução Normativa nº 1.397/1312, meramente em razão da desconsideração da escrituração contábil da Recorrente.

51. Conforme tratado no item anterior deste recurso (o qual é integrado pelos argumentos já trazidos pela Recorrente na sua impugnação de fls. 1246-1286), fato é que eventuais inconsistências que existissem na sua contabilidade foram devidamente corrigidas / retificadas durante o procedimento fiscal, conforme solicitado pela própria fiscalização (cf. fls. 1308-1309), a qual observou os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007. Portanto, a contabilidade

apresentada pela Recorrente nos autos é, sem sobra de dúvida, regular, hábil, idônea e suficiente.

52. Assim, dada a prestabilidade da contabilidade da Recorrente, não há que se falar, ao contrário do alegado pela fiscalização e equivocadamente ratificado pela DRJ, que, para fins de isenção do IRRF, a distribuição de lucros deveria ser realizada no limite previsto no inciso I, do artigo 27, da Instrução Normativa RFB nº 1.397/13, qual seja: o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica.

53. Pelo contrário, considerando, repita-se, a observância pela Recorrente dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, estava ela autorizada a distribuir os lucros efetivamente apurados, ainda que em montante superior ao acima descrito, sendo que, nessa hipótese, essa parcela distribuída em excesso também estará sujeita à isenção do IRRF, nos termos do inciso II, do artigo 27, da Instrução Normativa RFB nº 1.397/13.

54. Não por outra razão foi que a Recorrente, já em sede de impugnação, demonstrou, por meio da planilha abaixo – cujas informações estão devidamente lastreadas na documentação contábil (repita-se: regular, hábil, idônea e suficiente) já apresentada nos autos deste processo administrativo, a inexistência de qualquer excesso na distribuição de lucros. Confira-se:

55. Ora, considerando o valor do lucro efetivamente apurado pela Recorrente nos anos-calendário de 2015 e 2016, bem como o montante de lucros distribuído para os seus sócios, nos anos-calendário de 2015 e 2016, os quais foram registrados no seu Livro Razão (fls. 1322) e considerados pela fiscalização, verifica-se que, em 31.12.2016, ao contrário do que entendeu a decisão ora recorrida, havia, sim, lucro suficiente passível de distribuição. Com rigor, ainda restou apurado um saldo remanescente de lucro disponível em 31.12.2016, no valor de R\$ 608.442,31.

56. Portanto, a Recorrente acertadamente apurou os lucros por ela efetivamente auferidos nos anos-calendário de 2015 e 2016, a partir dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, e corretamente efetuou a sua distribuição aos sócios sem a incidência de IRRF, não havendo que se falar em qualquer excesso na distribuição de lucros, como indevidamente considerou a fiscalização e foi mantido pela decisão ora recorrida.

57. Diante de todo o exposto, considerando a prestabilidade da sua contabilidade, é certo que deve ser reformada a decisão recorrida para que seja reconhecida a improcedência da exigência de IRRF, na medida em que restou comprovado não haver qualquer excesso de distribuição de lucros pela Recorrente, já que corretamente distribuído com observância do disposto no inciso II, do artigo 27, da Instrução Normativa RFB nº 1.397/13.

DO PEDIDO

58. Ante todo o exposto, a Recorrente requer o provimento do seu recurso voluntário, para que seja reformada a decisão recorrida, sendo reconhecida a nulidade dos lançamentos de IRPJ e de IRRF, sob pena de se admitir a violação ao artigo 142, do Código Tributário Nacional.

59. E, subsidiariamente, caso não seja reconhecida a nulidade do lançamento, o que se admite apenas para fins de argumentação, seja a decisão recorrida reformada em razão da insubsistência do lançamento, tendo em vista que, diante da regularidade da escrituração contábil fiscal da Recorrente, que era hábil a comprovar que o lucro por ela obtido era suficiente para suportar a distribuição realizada aos seus sócios, não há que se falar em excesso de distribuição, nos termos do artigo 27, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.397/73.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Márcio Avito Ribeiro Faria**, Relator

Submete-se à apreciação desta Turma de Julgamento o recurso voluntário oferecido pela contribuinte MARTHI – SERVIÇOS ESPECIALIZADOS DE APOIO ADMINISTRATIVO LTDA.

As impugnações guardam a tempestividade fixada pelo art. 15 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal – PAF e alterações posteriores, além de preencherem os demais requisitos de admissibilidade, cabendo delas tomar conhecimento.

DAS INICIAIS

Inicialmente a este julgador não resta dúvida sobre o grande saber jurídico dos signatários das diversas doutrinas trazidas. Entretanto elas não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação. E as decisões jurídicas trazidas somente têm efeito entre as partes.

Em relação às citações doutrinárias que a defendente traz lume em seu petítório, em diversos tópicos da peça impugnativa, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF) e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais,

ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil – DRJ, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26A do Dec. 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005.

Veja-se também o Parecer Normativo CST nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

11. Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo

Entendimento já de longa data conforme o Parecer Normativo CST nº 390, de 1971:

Entenda-se aí que, não se constituindo em norma legal geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.

Em relação às decisões judiciais, não é demais ressaltar que os entendimentos manifestados pelos Tribunais, ainda que superiores, sem embargo de sua respeitabilidade, não vinculam, de per si, o julgamento administrativo, já que também não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do CTN, ressalvada, naturalmente, a força impositiva das súmulas vinculantes de que trata a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, e das decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (artigo 102, § 2º, da CF/1988), inexistentes para o caso em apreço.

Ao final, mas não menos importante, em relação às decisões judiciais, especificamente, há que se considerar que seus efeitos são estritos às partes, sem extensão a terceiros, por força do que dispõe o art. 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil),

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Cumpra consignar que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Além de vinculada, a atividade administrativa de lançamento é obrigatória, conforme disciplina o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional - CTN.

DO PROCEDIMENTO

Vale a pena repassar que, nos termos do RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL (fls. 25 a 46) a auditoria realizada em face da MARTHI - SERVICOS ESPECIALIZADOS DE APOIO ADMINISTRATIVO LTDA, doravante denominada Marthi, abrangeu os anos calendário de 2015 e

2016, resultando na constituição de crédito tributário por meio do arbitramento do lucro e de pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados, cujo fatos foram descritos naquele relatório, esclarecendo que

2. No período do 4º trimestre de 2015 ao 4º trimestre de 2016 a Marthi terá seu lucro arbitrado de ofício pelo fato de a escrituração do respectivo período ter indícios de fraude, vícios, erros ou deficiências que a tornaram imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive a bancária, conforme o disposto no artigo 530, II, “a” do RIR/1999.

3. A Marthi, que optou pelo lucro presumido no período, distribuiu lucro em valor superior a base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Com efeito, tendo em vista que o contribuinte terá seu lucro arbitrado, o valor excedente à base de cálculo do lucro arbitrado subtraído dos tributos já citados está sujeito à tributação prevista no artigo 61 § 1ª da lei 8.981/1995.

4. Será demonstrado também nesse procedimento que a Marthi fez pagamentos a terceiros e não comprovou os beneficiários e, no caso em que foram comprovados os beneficiários, a Marthi não comprovou a causa do pagamento, estando os valores, portanto, sujeito ao Imposto de Renda Retido na fonte previsto no artigo 61 da Lei 8.981/95.

Pois bem.

DO LANÇAMENTO DE IRPJ

Como relatado, no período compreendido entre o 4º trimestre de 2015 e o 4º trimestre de 2016 o lançamento de IRPJ realizou-se pela sistemática do lucro arbitrado, porque a escrituração do respectivo período seria, em tese, imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive a bancária, conforme o disposto no artigo 530, II, “a” do RIR/1999, assim relatado pela autoridade autuante:

DE TODO O EXPOSTO, com fulcro no artigo 530, II, “a”, do RIR/99, estou procedendo ao arbitramento do lucro da Marthi do 4º trimestre de 2015 ao 4º trimestre de 2016, pois:

9.1 A Marthi era optante pelo lucro presumido; Ao optar por este regime de tributação, ela poderia distribuir, com isenção de IRPF, os valores concernentes ao lucro presumido subtraído do valor do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;

9.2 A Marthi distribuiu lucro acima do valor descrito no item 9.1 e, portanto, deveria manter a escrituração contábil de acordo com as leis comerciais e fiscais demonstrando que o lucro obtido foi maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do lucro presumido (artigo 27, II, da IN RFB 1397/2013).

9.3 Ficou evidente que a escrituração contábil feita pela Marthi desprezou totalmente a boa prática contábil, revelou evidentes indícios de fraudes, contem

vícios, erros ou deficiências que a tornaram imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

9.4 Além disso, a Marthi não escriturou a ECF no AC 2015, o que também é motivo de arbitramento segundo o disposto no artigo 130, VIII da IN RFB 1515/2014 e artigo 530, III do RIR/99 (Lei 8.981/1995, artigo 47, inciso III).

10 O percentual da base de cálculo do lucro arbitrado (IRPJ) é de 38,4%, segundo o disposto no artigo 131, § 1º, IV, da IN RFB 1515/2014 e artigo 532 do RIR/99. Adiante, quadro com os valores a tributar concernente ao lucro arbitrado.

10.1 As receitas de 2015 e a IRRF de todo o período foram extraídos da DIRF. As receitas do ano de 2016 foram extraídas do SPED ECF.

Lembrando que tais incorreções se deram mesmo a Recorrente tendo a oportunidade, por quatro ocasiões, a partir do momento em que restou comprovado que a ECD de 2015/2016 não havia sido escriturada, de corrigi-las, conforme relatório fiscal:

6. Primeiramente, cabe discorrer que a Marthi não escriturou valores na ECD de 2015 e 2016. Concernente à ECF, ela foi entregue SEM LANÇAMENTOS em 2015 e em 2016 não foi informado os valores distribuídos a título de lucros aos sócios. Tais fatos foram consignados no termo de intimação 4 62 2019 de 28.AGO.2019 (doc. 9), no qual também ela foi intimada a reescrever a ECD e a ECF, conforme trecho adiante reproduzido:

6.1 A Marthi, por intermédio do termo de reintimação 5 62 2019 de 26.SET.2019 (doc. 12), foi reintimada a atender os citados quesitos contidos no termo descrito no parágrafo anterior. Em 22.OUT.2019 foi novamente reintimada por intermédio do termo 7 147 2019 (doc. 17).

6.2 Em 23.OUT.2019 os arquivos da ECD foram entregues via CD, consoante resposta no doc. 19. O contribuinte alegou que não conseguiu transmitir o arquivo ao sistema SPED, haja vista o decurso do prazo. Não foi retificada a ECF.

6.3 Em 30.OUT.2019 emiti o termo de intimação fiscal 8 147 2019 (doc. 20), no qual foi consignado que a contabilidade entregue pelo contribuinte no curso da auditoria estava em desacordo com as normas previstas na legislação, pois continha escrituração genérica da conta CAIXA, na qual não constava toda a movimentação financeira do período, não havia escrituração da conta bancos e foram feitos lançamentos globais nos finais dos períodos.

6.4 Assim, a Marthi foi REINTIMADA (pela 4ª vez) a reescrever a contabilidade dos anos calendários de 2015 e 2016 de acordo com a legislação comercial e fiscal e, também, a apresentar os citados arquivos à fiscalização em forma digital, conforme características descritas no termo de intimação fiscal 7 147 2019 de 22.OUT.2019 (doc. 17).

6.5 No mesmo termo o contribuinte foi REINTIMADO a retificar a ECF, conforme constou no item 2.3 do termo de constatação e intimação fiscal 4 62 2019 de 28.AGO.2019 (doc. 9)

6.7 Após duas prorrogações concedidas (doc. 25 e doc. 28), o fiscalizado entregou em 06.FEV.2020, os arquivos magnéticos da ECD (doc. 30). Declarou que não conseguiu transmitir a escrituração ao sistema SPED devido ao fato de ter expirado o prazo de retificação; declarou também que não conseguiu transmitir a ECF.

6.8 Cabe frisar que a primeira intimação solicitando a correção da ECF e ECD ocorreu em 28.AGO.2019 (doc. 9). Somente em 06.FEV.2020, quase seis meses depois, foram entregues os arquivos contendo somente a ECD. Demonstrarei adiante que, mesmo após a 2ª correção, a contabilidade do fiscalizado está em desacordo com as leis comerciais e fiscais.

(...)

7. Diversos lançamentos constantes nos extratos bancários não estão devidamente contabilizados. Abaixo, como exemplo, está o quadro sinótico dos saldos bancários constantes no arquivo contábil da Marthi e saldos reais constantes no extrato bancário do Banco do Brasil (doc. 14, fls. 18 em diante):

(...)

8 Além das irregularidades já citadas, constatei que a Marthi transferia regularmente valores à conta bancária pessoal de seu sócio, Marcos Souto Branco, e este efetuava diversos pagamentos em nome da empresa. Tais transferências eram contabilizadas na conta “1101030408 Adiantamento Marcos Brando”. Segundo razão contábil da Marthi, tal conta tinha um saldo de R\$ 2.300.965,67 em 31/12/2015 e de R\$ 4.471.929,54 em 31/12/2016 (item 5 do termo 11 147 2020 – doc. 11).

Assim, restou para a fiscalização valer-se do arbitramento do lucro, com fulcro no artigo 530, II, “a”, do RIR/99, no período compreendido entre o 4º trimestre de 2015 e o 4º trimestre de 2016.

Por certo que a regra é o lançamento de acordo com o regime de tributação.

Contudo, há casos em que não é possível efetuar o lançamento de acordo com o regime de tributação, ocasião em que a fiscalização pode determinar o imposto devido com base no critério do lucro arbitrado.

Ou seja, o arbitramento nada mais é do que uma técnica de apuração da base tributável, quando, entre outras situações, restar evidente que a escrituração contábil não guarda a boa prática contábil ou revelar evidentes indícios de fraudes ou conter vícios, erros ou deficiências que a tornaram imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

A não escrituração da ECF, no caso dos autos no AC 2015, é motivo de arbitramento segundo o disposto no artigo 530, III do RIR/99 (Lei 8.981/1995, artigo 47, inciso III).

Ou seja, no caso em tela o arbitramento do lucro decorreu exclusivamente do fato de que o contribuinte, intimidado e reintimidado a escriturar e/ou corrigir a sua escrituração, deixou de fazê-lo na sua integralidade.

Nesta toada, nos autos o lançamento se dá por arbitramento, porque ausente escrituração regular que permitisse outra forma de apuração e realiza-se em respeito ao princípio da verdade material e da estrita legalidade.

Como a atividade fiscal é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional, não compete à autoridade fiscal nem ao julgador administrativo, determinar outra forma de proceder, quando os fatos se subsumem a norma, não sendo possível o desvio do seu comando.

Ou seja, ante a desídia da Impugnante que deixou de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, o imposto devido teve que ser determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, conforme determina o art. 530, do RIR/99:

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

(...)

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

(...)

Nesse diapasão, a obrigação do contribuinte, se quiser manter-se dentro dos regimes de apuração do lucro real e do lucro presumido, é a de manter a escrituração nos termos da legislação comercial e fiscal (artigos 251 e 527 do RIR/99); e tal obrigação não é resultado de mero formalismo legislativo, mas resultado do fato de que a apuração da matéria tributária, naqueles regimes de tributação, é feita no âmbito, justamente, da escrituração, para depois ser transcrita nas declarações a serem apresentadas ao órgão fazendário.

Vejamos que as receitas levadas à apuração do lucro arbitrado são de conhecimento da Recorrente. Não se pode esquecer que os percentuais do lucro arbitrado estão previstos em lei, e se o contribuinte não quiser se subordinar a eles deve cuidar de cumprir os requisitos para poder permanecer dentro do lucro real.

No tocante ao arbitramento, destacamos que conforme determinação expressa pelo CTN (artigo 44) a base de cálculo do imposto de renda é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Assim também define o RIR/99, vejamos:

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Assim, o lançamento, ao usar no cálculo da exigência o arbitramento, adota uma forma de tributação prevista na legislação de regência.

E nem mesmo a apresentação posterior de documentos e da própria escrituração teriam o condão de afastar o arbitramento do lucro, consoante mansa e pacífica jurisprudência administrativa. A matéria, inclusive, se encontra há muito sumulada pelo atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Veja-se o enunciado da Súmula CARF nº 59:

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

Da simples leitura do enunciado supra, depreende-se claramente que nem mesmo a apresentação a posteriori de documentos da escrituração ou mesmo a escrituração tem o condão de invalidar o arbitramento do lucro promovido pela autoridade fiscal, revelando-se desarrazoada as teses suscitadas pela Recorrente.

Com efeito, extrai-se do entendimento sumulado verdadeira proteção ao trabalho fiscal, na medida em que inibe embaraço à fiscalização, consistente na negativa de atendimento às sucessivas intimações fiscais, durante os trabalhos de auditoria.

Ora, a não apresentação de escrita contábil, bem como aquela escrituração que não permite identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, impossibilita a apuração do lucro real e, por consequência, a verificação se o contribuinte pagou o tributo devido conforme o regime de tributação escolhido. Daí a autorização legal para o arbitramento do lucro.

É sabido, o ato administrativo de lançamento é um ato vinculado, exigindo-se para sua validade o atendimento a certos pressupostos objetivos (no caso, a ocorrência das hipóteses previstas em lei para o arbitramento do lucro) e subjetivos, (competência do agente etc.).

Todavia, uma vez atendidos esses pressupostos objetivos e subjetivos, isto é, regularmente constituído, o crédito somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade

suspensa ou excluída, nos casos previstos em lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional.

Vejamos que não se pode admitir que a posterior apresentação documental, isto é, o arrependimento, torne nulo o trabalho fiscal. Admitir-se o contrário, equivaleria a um arbitramento condicional, não previsto em lei ou, ainda, implicaria em dizer-se que o ato administrativo de lançamento ficaria sem efeito, quando o contribuinte, após atuado, comprovasse possuir escrita e se dispusesse a apresentá-la, o que, convenhamos, por afrontar a lógica e o bom senso, somente seria admissível se a lei expressamente o dissesse.

À luz das normas vigentes, não há lugar para qualquer regularização, uma vez lavrado o Auto de Infração, e qualquer tentativa interpretativa em sentido contrário, além de ficar desprovida de consistência jurídica, também não seria salutar do ponto de vista da política e administração tributárias.

Nem mesmo as Declarações apresentadas após o início do procedimento fiscal teriam o condão de alterar o lançamento, porque o entendimento consolidado no âmbito deste e. CARF, por meio da Súmula CARF nº 33, é de que as mesmas não produzem quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício:

Súmula CARF nº 33

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Rejeito, pois, as razões de Recorrente.

DO IRRF

DAS PRELIMINARES

DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A Recorrente alegou que a exigência de IRRF sobre o excesso de distribuição de lucros não poderia ter como fundamento legal o art. 61 da Lei nº 8.981/95. Razão pela qual deve-se reconhecer a nulidade da integralidade do lançamento do IRRF por vício material, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

26. A Recorrente, contudo, discorda desse entendimento, visto que, como amplamente demonstrado, o excesso na distribuição de dividendos não pode ser tratado como um pagamento sem causa, nos termos do parágrafo primeiro, do artigo 61, da Lei nº 8.981/95, sendo certo, inclusive, que a própria fiscalização não retirou a natureza de dividendos dos pagamentos efetuados pela Recorrente e nem poderia.

Pois bem.

Em que pese o seu bem elaborado Recurso Voluntário, as razões ali expostas não têm o condão de afastar o lançamento realizado.

Vejamos que, no caso concreto, o que se está tributando é o excesso da distribuição dos dividendos ao sócio MARCOS SOUTO BRANDO, excesso este que, conforme o disposto no inciso II do art. 27 da IN nº 1.397/2013, representa recursos entregues ao sócio sem comprovação da sua causa, e, portanto, hipótese de incidência do IRRF na forma do estabelecido no art. 61, §1º, da Lei nº 8.981/95:

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.

Assim, rejeitam-se as alegações produzidas neste ponto., pois não houve equívoco na fundamentação legal para a exigência do IRRF sobre tal distribuição de lucros em excesso.

DOS PAGAMENTO SEM CAUSA

A Recorrente defendeu a nulidade do lançamento, porque a fiscalização não teria apresentado qualquer elemento de prova de que os pagamentos realizados não teriam causa.

Sem razão a Recorrente.

A jurisprudência administrativa reconhece que cabe à autoridade fiscal o ônus de demonstrar a ocorrência de pagamento, pressuposto inicial para se considerar configurada a hipótese de incidência prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Assim, em sintonia com a mansa jurisprudência a autoridade autuante constatou que a impugnante fez os pagamentos informados na planilha do item 13.2 do relatório fiscal. Para os itens 244, 274, 280 e 291 da referida planilha, a impugnante não identificou os beneficiários dos pagamentos e não comprovou a causa. Quanto aos itens 252, 254, 256, 300 e 338, não foi comprovada a causa dos pagamentos (item 13.11 do relatório fiscal).

Por sua vez, como esclarece a autoridade fiscal, somente é possível afastar a incidência do imposto sobre a renda na fonte se ficar comprovada a inoocorrência das três situações previstas no art. 61 da Lei nº 8.981/95 (pagamento, pagamento a beneficiários não identificados ou quando houver essa identificação, não for comprovada a sua causa) de forma cumulativa. A falta de comprovação de qualquer um dos elementos mencionados Lei é suficiente para se considerar ocorrido o fato gerador do imposto de renda na fonte (item 14.1.3 do relatório fiscal).

Vejamos, naquilo que nos interessa, o relatório fiscal, que corrobora suas conclusões trazendo jurisprudência administrativa:

13 Por intermédio do termo de intimação fiscal de 28.AGO.2019 (doc. 9), a Marthi foi devidamente intimada a apresentar os extratos de suas contas bancárias de 2015 e 2016.

13.1 Ato contínuo, a Marthi apresentou os extratos (doc. 14). Após análise dos documentos, emiti o termo de constatação e intimação fiscal 8 149 2019, de 30.OUT.2019 (doc. 20), e seu anexo II (doc. 22), no qual constou um rol de valores que foram debitados em suas contas bancárias. O contribuinte foi devidamente intimado a justificar e comprovar o motivo pela qual fez os citados pagamentos.

13.2 Em resposta (doc. 31, fls. 7/8), a Marthi apresentou comprovação de parte dos valores constantes no rol do anexo II do termo 8 149 2020 (doc. 22). Para os pagamentos adiante relacionados, a Marthi não comprovou o motivo e, em alguns casos, não identificou os beneficiários:

13.2.1 Adiante, justificativa apresentada pela Marthi para os pagamentos efetuados constantes no quadro anterior. Em nenhum deles foi apresentado a documentação comprobatória. As justificativas estão no doc. 31, fls. 7/8:

- a) Item 244: documentação não localizada
- b) item 252: aquisição de peças para veículos
- c) item 254: documentação não localizada
- d) item 256: documentação não localizada
- e) item 274: não apresentou o nome do beneficiário e nem o motivo do pagamento
- f) item 280: não apresentou o nome do beneficiário e nem o motivo do pagamento
- g) item 291: não apresentou o nome do beneficiário e nem o motivo do pagamento
- h) item 300: documentação não localizada
- i) item 338: aquisição de equipamentos eletrônicos

13.3 No que tange à contabilização, nota-se adiante que todos, exceto o item 338, foram contabilizados como despesas:

13.4 Por intermédio do termo 11 147 2020 (doc. 32), em seu item 7, a Marthi foi REINTIMADA a justificar e comprovar os motivos dos pagamentos listados no anexo III do citado termo (doc. 35). Em resposta, apresentou os documentos 41 a 50, mas não respondeu a esse item específico da intimação.

13.5 Dando continuidade aos trabalhos, intimei alguns dos beneficiários dos pagamentos, conforme adiante descrito:

13.5.1 Fênix Comércio Varejista e Atacadista Artigos Alimentícios Ltda (nova razão social de Marlu de São Gonçalo Veículos): termo 1 99 2020 (doc. 77). A correspondência foi devolvida (doc. 78) com a observação dos correios: “mudou-se”. Ato contínuo, intimei o responsável no CNPJ (doc. 79). Em que pese ter sido recebida (doc. 80), a intimação não foi atendida.

13.5.2 Evanildes Pereira da Silva: termo 1 21 2020 (doc. 56); o AR foi devolvido (doc. 58), com a anotação dos correios: “desconhecido”.

13.5.3 José Maria da Silva: termo 1 12 2020 (doc. 57); o AR foi devolvido (doc. 59) com a anotação dos correios: “desconhecido”

13.5.4 Paulo Costa Pisão: termo 1 106 2020 (doc. 67); em resposta (doc. 69) declarou que nada recebeu da empresa. Porém, para melhor esclarecer os fatos, emiti o termo 2 106 2020 (doc. 70), no qual constou:

13.5.5 Essa correspondência foi devolvida duas vezes (doc. 71 e 72) com a observação dos correios: “não procurado”

13.6 Styllus Comercio Eletrônico Ltda: termo de intimação 1 100 2020 (doc. 73); a correspondência foi devolvida (doc. 74) com a observação dos correios “mudou-se”; a intimação foi enviada ao responsável pela empresa no CNPJ e novamente foi devolvida (doc. 76), também com a observação: “mudou-se”.

13.7 Em consulta ao sistema de Declaração de Operações Imobiliárias (DOI) constatei que Evanildes Pereira da Silva, em conjunto com José Maria da Silva, vendeu um imóvel em 29.09.2015. Segundo a DOI, a operação foi de R\$ 200.000,00. Vale salientar que Evanildes recebeu da Marthi R\$ 167.500,00 em 20.08.2015 e, quatro dias depois, José Maria da Silva recebeu da Marthi R\$ 112.500,00 em 24.08.2015, totalizando R\$ 280.000,00.

13.8 Tendo em vista a proximidade das datas e valores e que, portanto, haveria grande possibilidade de a operação guardar relação com os valores pagos pela Marthi a Evanildes e José Maria, emiti ofício ao Cartório do Gama (DF) – doc. 60, solicitando a cópia da escritura da transação de compra e venda.

13.9 Em resposta (doc. 61), o cartório enviou a escritura do imóvel (doc. 61), no qual consta que o comprador foi Adelson Brandão Costa, CPF 858.364.781-04. Ato contínuo, foi enviado a Adelson o termo de intimação 1 32 2020 (doc. 65), no qual ele foi inquirido acerca da operação.

13.9.1 O aviso de correspondência retornou (doc. 64), com a observação dos correios (não procurado). Foi enviada correspondência ao endereço do imóvel adquirido por Adelson (doc. 65). Em que pese ter sido recebido (doc. 66), não houve resposta.

13.10 Cabe frisar que, em relação aos demais pagamentos, a Marthi não identificou o beneficiário. Em relação a Antônio L Tavares, a Marthi não apontou o documento de identificação. Com efeito, não foi possível efetuar diligências para esclarecer os motivos dos pagamentos.

13.11 Com efeito, à vista do que foi narrado, ficou claro que a Marthi fez os pagamentos constantes no parágrafo 6 deste relatório. Para os itens 244, 274, 280 e 291 não comprovou os beneficiários dos pagamentos e, também, a causa. Concernente aos itens 252, 254, 256, 300 e 338 não foi comprovada a causa dos pagamentos.

13.12 Em que pese o esforço da fiscalização, intimando diversos beneficiários, não foi possível esclarecer o motivo dos citados pagamentos.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU DA SUA CAUSA.

14 Agora, torna-se necessário saber quais são os efeitos tributários gerados em razão desses pagamentos, haja vista ser inquestionável o benefício de outrem com as quantias despendidas pela empresa. Assim, faz-se necessário analisar os aspectos materiais previstos no artigo 61 da Lei 8.981/95, que trata sobre a incidência do imposto de renda na fonte, transcrito a seguir:

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.”

14.1 Extraem-se do referido artigo os seguintes mandamentos:

14.1.1 O primeiro ponto a ser observado é em relação ao regime de retenção na fonte. No caso, exclusivamente na fonte. Existem dois regimes de retenção na fonte: o de retenção exclusiva e o de retenção por antecipação do imposto. Como já se posicionou a COSIT, Parecer Normativo COSIT Nº 1, de 24 de setembro de 2002, no regime exclusivamente na fonte a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, quando surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora (age como responsável pela obrigação tributária, art. 121, II, do Código Tributário Nacional - CTN), embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte;

14.1.2 A incidência do imposto de renda na fonte só ocorre se houver pagamento ou transferência de recursos pela pessoa jurídica a terceiros, ou a seus sócios, ou a seus acionistas ou seus titulares. No momento do pagamento é que se concretiza a situação prevista na Lei. Portanto, o pagamento ou a transferência de

recursos é o primeiro pressuposto para se considerar configurada a hipótese de incidência prevista no referido artigo;

14.1.3 Além do pagamento ou da transferência de recursos, é necessária a ocorrência de pelo menos um dos demais elementos materiais previstos no artigo 61 da Lei 8.981/95, ou seja, a existência de pagamentos a beneficiários não identificados; ou, quando houver essa identificação, não for comprovada a operação ou a causa do pagamento. Esses demais pressupostos são diversos e não cumulativos, ou seja, basta a ocorrência de um deles para que se tenha materializado o fato gerador do imposto de renda na fonte;

14.2 Por sua vez, somente é possível afastar a incidência do imposto de renda na fonte se ficar comprovada a inoocorrência das três situações previstas na Lei de forma cumulativa. A falta de comprovação de qualquer um dos elementos mencionados no parágrafo anterior é suficiente para se considerar ocorrido o fato gerador do imposto de renda na fonte.

14.3 Deve-se entender, aqui, que operação e causa se referem, ambas, ao fato motivador de um determinado pagamento (por exemplo, a aquisição de determinado bem ou a remuneração por um serviço prestado). Ou seja, seriam aqueles o fato gerador de uma obrigação de pagar.

14.4 O pagamento seria a quitação por parte do devedor da dívida contraída. Assim, a comprovação da existência da obrigação deve ser efetuada, em cada caso, com os elementos característicos à operação praticada. Nos casos em que não ficar comprovada a efetiva prestação dos serviços e/ou a efetiva entrega de produtos supostamente comercializados, mas havendo o pagamento, quer por caixa, quer por banco ou outra forma, haverá a incidência do imposto de renda na fonte de que trata o artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

14.5 Reitera-se que, em que pese os pagamentos terem sido efetuados, não se identificou a causa do pagamento e, alguns casos, não foram identificados os beneficiários.

14.6 A seguir listo algumas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF (antigo Conselho de Contribuintes) que convalidam o entendimento aqui exarado:

IR-FONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica ou o recurso entregue a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ainda que esse pagamento resultar em redução do lucro líquido da empresa. Nos termos do § 3º do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, o valor pago será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. Recurso negado. (1º Conselho de Contribuintes / 2a. Câmara / ACÓRDÃO 102-48.621 em 14.06.2007. Publicado no DOU em: 14.02.2008).

PAGAMENTO SEM CAUSA – CARACTERIZAÇÃO DO ATO – ÔNUS DA PROVA – A caracterização pela fiscalização, mediante provas, de que ocorreu pagamento é pressuposto material para o lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, de que trata o caput do artigo 61 da Lei 8.981/95. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – 1ª Seção - 2ª Turma da 4ª Câmara / ACORDÃO 1402-00.155 em 06/04/2010. Publicado no DOU em 01/02/2011.

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO – Em se tratando de fato jurídico-tributário cuja tributação é condicionada a procedimento de ofício da autoridade fiscal, não há que se falar em atividade de lançamento por parte do contribuinte, sujeito à aplicação do prazo decadencial estabelecido no artigo 150 do CTN, pelo qual se homologa a atividade, independentemente da natureza do tributo. Se o contribuinte contabiliza pagamentos que pela natureza não estariam sujeitos à retenção do IR-Fonte, porém, a fiscalização logra comprovar que os valores tiveram outra destinação, essa sim sujeita a tributação (pagamentos sem causa), o lançamento só pode se dar de ofício, à luz do artigo 149 do CTN, sendo que o prazo decadencial é o definido no artigo 173, inciso do mesmo Código. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – 1ª Seção - 2ª Turma da 4ª Câmara / ACORDÃO 1402-00.155 em 06/04/2010. Publicado no DOU em 01/02/2011.

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PAGAMENTO SEM CAUSA – A inteligência do comando legal que autoriza a incidência tributária do IRRF em relação aos pagamentos não identificados, sem causa ou de operação não comprovada urge, antes de qualquer coisa, que esteja assegurada a efetiva realização do estipêndio, sobre o que tem a autoridade fiscal o ônus probandi. Somente feito isso é que, se poderá falar na presunção juris tantum, que comporta a inversão do ônus da prova, no atinente à corroboração do recebedor do pagamento ou à finalidade deste. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – 2ª Seção - 2ª Turma Especial / ACORDÃO 2802-00.282 em 10/05/2010.

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA – É procedente o lançamento do imposto de renda na fonte quando constatada a saída de numerário suportado em documentos inidôneos, caracterizando pagamento sem causa a beneficiário não identificado. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – 1ª Seção - 2ª Turma da 3ª Câmara / ACORDÃO 1302-00.210 em 12/03/2010.

14.7 De tudo o que foi exposto, estou tributando os valores pagos pela Marthi, dos quais a empresa não comprovou os motivos dos pagamentos e, em alguns casos, também não identificou o beneficiário da operação.

Vejamos que a fiscalização concluiu pela existência de pagamentos sem causa e pagamentos realizados a beneficiário não identificado, não haver dúvidas acerca da aplicabilidade do art. 61 da Lei nº 8.981/95, segundo o qual provada a efetiva entrega de recursos ou de pagamentos a um terceiro, sem que a contrapartida da operação ou causa reste comprovada, ou

ainda sem a indicação do beneficiário, se sujeita à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, *in 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.

Da leitura do dispositivo legal supra, depreende-se que a norma determina que a pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros, contabilizados ou não, cuja operação ou causa ou o beneficiário não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.

DO MÉRITO

Sustentou a Recorrente que não teria havido excesso de dividendos porque

.... eventuais inconsistências que existissem na sua contabilidade foram devidamente corrigidas/ retificadas durante o procedimento fiscal, conforme solicitado pela própria fiscalização (cf. fls. 1308-1309), a qual observou os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007. Portanto, a contabilidade apresentada pela Recorrente nos autos é, sem sobra de dúvida, regular, hábil, idônea e suficiente.

De modo que, no se entender, dada a prestabilidade da sua contabilidade, não haveria que se falar, "...que, para fins de isenção do IRRF, a distribuição de lucros deveria ser realizada no limite previsto no inciso I, do artigo 27, da Instrução Normativa RFB nº 1.397/13, qual seja: o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica".

56. Portanto, a Recorrente acertadamente apurou os lucros por ela efetivamente auferidos nos anos-calendário de 2015 e 2016, a partir dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, e corretamente efetuou a sua distribuição aos sócios sem a incidência de IRRF, não havendo que se falar em qualquer excesso na distribuição de lucros, como indevidamente considerou a fiscalização e foi mantido pela decisão ora recorrida.

Pois bem.

As razões trazidas neste ponto não podem ser levadas a cabo, porque o arbitramento realizado foi mantido na sua totalidade, caindo por terra o argumento principal da Recorrente de que teria acertadamente apurado os lucros.

Ademais, neste ponto, ante todas as argumentações trazidas pela Recorrente é de manter a decisão exarada no Acórdão nº 101-014.425 (fls. 1348/1359), proferido pela 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01, que encontra-se perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e §12 do art. 114 do Anexo do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Conforme relatado, a impugnante alegou, em síntese, que apurou os lucros efetivamente auferidos em 2015 e 2016, a partir dos critérios e métodos vigentes em 31/12/2007, e efetuou a sua distribuição aos sócios sem incidência de IRRF, não havendo que se falar em qualquer excesso na distribuição de lucros.

Inicialmente, dispõe o art. 27 da IN RFB nº 1.397/2013:

Art. 27. No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, a título de lucros, sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF):

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica; e

II - a parcela dos lucros ou dividendos excedente ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, por meio de escrituração contábil fiscal conforme art. 3º, que o lucro obtido com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

Já o art. 3º supracitado estabelece o seguinte:

Art. 3º A pessoa jurídica deverá manter escrituração contábil fiscal para fins do disposto no art. 2º.

Parágrafo único. A escrituração de que trata o caput deverá ser composta de contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, considerando os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Cabe informar que em relação a 2015, a apuração realizada pela autoridade fiscal (item 12.1 do relatório fiscal) demonstrou a existência de saldo ao final do período de R\$645.904,77 após a distribuição de lucros, não havendo, portanto, tributação de IRRF.

Porém, em relação a 2016, a apuração realizada pela autoridade fiscal (item 12.2 do relatório fiscal) demonstrou que houve um excesso de lucros distribuídos no valor de R\$1.337.322,97, em 31/12/1996, uma vez que os saldos que se tornaram lucros distribuídos estavam na conta corrente de Marcos Souto Brando e foram apurados no último dia do ano.

A planilha trazida pela impugnante (item 50 da impugnação) para o ano-calendário de 2016 considera regular a sua apuração do saldo inicial disponível e do lucro nas primeira e segunda linhas respectivamente. Porém, conforme os fundamentos deste voto no item anterior e amplamente demonstrado pela autoridade tributária durante o procedimento fiscal, a escrituração contábil da impugnante encontra-se irregular, sem amparo em documentação que suporte os valores escriturados.

Dessa forma, mantém-se a tributação do IRRF sobre a parcela de R\$1.337.322,97.

Diante do exposto, julgo improcedente a impugnação nesse ponto.

Assim, rejeitam-se as alegações trazidas neste ponto.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conhece-se do Recurso Voluntário, para rejeitar as preliminares suscitadas e no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Márcio Avito Ribeiro Faria