



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

Processo nº	19515.001324/2006-97
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1401-004.063 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	11 de dezembro de 2019
Matéria	IRRF - PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO
Recorrente	PERIM COM. DE AUTOPEÇAS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2004

LANÇAMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA DE VÍCIO. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA.

Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade competente e quando se verificam presentes no ato administrativo de lançamento fiscal os requisitos exigidos pela legislação de regência.

Não ocorre cerceamento de defesa quando o contribuinte, no curso do procedimento fiscal, é intimado de todos os atos e elementos solicitados; quando é informado das consequências do não atendimento das intimações, e quando constam do termo de constatação fiscal e do auto de infração (cujas peças lhe foram entregues), bem como dos documentos que foram utilizados para o lançamento fiscal, todos os elementos necessárias ao exercício do contraditório e da ampla defesa.

Não há nulidade quando o auto de infração foi lavrado por agente competente, e a infração imputada, os fatos imputados foram descritos, narrados, de forma completa, clara, objetiva, precisa, com enquadramento legal pertinente, com demonstrativo de apuração da matéria tributável e apuração do imposto, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 142 do CTN.

Ademais, o sujeito passivo revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma alentada, meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só questões de preliminar como também razões de mérito, descabida a alegação de cerceamento do direito de defesa.

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PRESUNÇÃO LEGAL RELATIVA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

A exigência do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 (35%) tem natureza de presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido (o pagamento) e da negativa, recalcitrância do fiscalizado em informar o destinatário ou a real origem econômica do pagamento, a lei permite a exigência do tributo de quem fez o pagamento, por uma presunção legal de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária. Nesse viés, o contribuinte pode afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica.

A tributação do IRRF incidente sobre o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado é prescrita com base numa presunção legal relativa que autoriza que o fato indiciário (pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado) seja equiparado ao fato presumido (omissão de rendimento por parte de quem quer seja o beneficiário do pagamento). Não se trata de autuação baseada em indícios, com alega a recorrente. Uma vez caracterizado o fato indiciário, a sua equiparação com o fato presumido é uma determinação legal.

IRRIF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. NATUREZA DE PENALIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO. PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Por expressa determinação legal, sujeitam-se ao IRRF, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa

O IRRF cobrado em face da não identificação do beneficiário ou da não comprovação da operação ou sua causa decorre da presunção legal de que a fonte pagadora assumiu o ônus pelo pagamento do imposto que deixou de reter e recolher em face de pagamentos comprovadamente efetuados a terceiros, sendo erigido pela lei, nestes casos, à condição de responsável pelo seu pagamento. Esta previsão legal não tem a natureza de sanção por ato ilícito e se coaduna com o princípio da praticabilidade tributária.

LEI VIGENTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO. INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA PARA APRECIAR TAL ARGUIÇÃO.

É vedado aos membros do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar a lei. A autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar alegações de constitucionalidade da lei tributária.

TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. MULTA DE OFÍCIO CABÍVEL.

Na ocorrência das hipóteses previstas no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, exige-se da fonte pagadora o imposto de renda, exclusivo de fonte, à alíquota de 35%, com o reajustamento da base de cálculo, acompanhado da multa de

ofício, no percentual de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

TAXA SELIC SUCEDÂNEA DOS JUROS DE MORA. MATÉRIA SUMULADA.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4 - Vinculante).

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Súmula CARF nº 5 -Vinculante).

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.(Súmula CARF nº 108 - Vinculante).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Carlos André Soares Nogueira e Letícia Domingues Costa Braga.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Nelso Kichel, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se do Recurso Voluntário (e-fls. 823/852) em face do Acórdão da 3^a Turma da DRJ/São Paulo I (e-fls. 809/818) que, ao manter o lançamento fiscal, julgou a Impugnação Improcedente.

Quanto aos fatos, consta dos autos:

- que, em **28/06/2006**, a Fiscalização da RFB, unidade DFI São Paulo, lavrou Auto de Infração do IRRF (e-fls. 142/146), ano-calendário 2004 (1º, 2º, 3º e 4º trimestres), regime de apuração do **lucro real trimestral**, ao imputar a seguinte infração, *in verbis*:

(...)

001 - OUTROS RENDIMENTOS - BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO	FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO		
Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo			
Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto		Multa (%)
31/03/2004	R\$ 1.073.824,38		75,00
31/03/2004	R\$ 539.923,28		75,00
30/06/2004	R\$ 640.595,25		75,00
30/06/2004	R\$ 100.553,85		75,00
30/09/2004	R\$ 130.653,74		75,00
30/09/2004	R\$ 313.012,31		75,00
31/12/2004	R\$ 117.600,72		75,00
31/12/2004	R\$ 654.350,92		75,00
ENQUADRAMENTO LEGAL			
Art. 674 do RIR/99			

(...)

- que integra o lançamento fiscal o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 137/141) e, quanto aos fatos, extrai-se:

(...)

Da análise dos documentos constitutivos da empresa e do seu cadastro no sistema CNPJ da SRF, verificamos tratar-se de uma sociedade de responsabilidade limitada que atua preponderantemente no ramo de comércio varejista de autoparcelas, possuindo 06 filiais.

Constatamos, ainda, que o contribuinte optou pela tributação pelo Lucro Real Trimestral no ano calendário 2004.

Do confronto, executado por amostragem, dos lançamentos efetuados nos livros contábeis do contribuinte com os lançamentos a crédito constantes nos vários extratos bancários apresentados não verificamos divergências.

Por outro lado, durante o exame da contabilidade, constatamos a existência dos lançamentos de estorno/transferências escriturados no Livro Diário reproduzidos no quadro abaixo:

CONTA	DESCRIÇÃO DA CONTA	LCTO	DATA	C/C C/PART.	HISTÓRICO	VALOR	D/C
11101-5	CAIXA	022110	31/3/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	350.950,13	C
11101-5	CAIXA	022110	31/3/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	697.985,85	C
11101-5	CAIXA	022122	30/6/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	65.360,00	C
11101-5	CAIXA	022122	30/6/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	416.386,91	C
11101-5	CAIXA	022115	30/9/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	203.458,00	C
11101-5	CAIXA	022123	30/9/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	84.924,93	C
11101-5	CAIXA	022119	31/12/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	425.328,10	C
11101-5	CAIXA	022124	31/12/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	76.440,47	C
11401-4	CLIENTES DIVERSOS	011041	31/1/2004	22103-1	ESTORNO LANC.22472 INDEVIDO	701.245,62	C

A contrapartida dos estornos/transferências da conta CAIXA (no. 11101-5) eram lançamentos a débito na conta CLIENTES DIVERSOS (no. 11401-4) e a contrapartida do estorno na conta CLIENTES DIVERSOS era a débito na conta EMPRÉSTIMOS (no. 22103-1).

(...)

Estas saídas do Caixa, não esclarecidas, pressupõem pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios.

(...)

A ocorrência de efetivos pagamentos ou recursos entregues a terceiros, não identificados na contabilidade, é corroborada com os elevados saldos de caixa que o contribuinte acumula durante o período fiscalizado.

Traduzindo em números, o saldo inicial da conta CAIXA em 01/01/2004 era de R\$ 5.050,90, (fl. 2 do Livro Razão no. 13) compatível com as necessidades de dinheiro vivo para uma empresa desse ramo e porte. Porém, ao final do 1º, 2º, 3º e 4º Trimestres de 2004, antes dos lançamentos a crédito de estornos e transferências, ora questionados, os saldos desta conta atingiram os vultosos montantes de R\$ 1.070.546,30, R\$ 496.771,44, R\$ 297.778,73 e R\$ 518.863,34, respectivamente (fls. 48, 99, 195 e 273 do Livro Razão no. 13).

Da análise do fluxo financeiro desta conta, verificamos que os seus saldos, pequenos no início de cada trimestre, vão aumentando diariamente, sempre em função de valores de cheques emitidos pelo contribuinte, creditados na conta BANCOS EM MOVIMENTO e debitados na CONTA CAIXA, serem em valores superiores aos pagamentos contabilizados na mesma data. Ou seja, sempre havia uma sobra de dinheiro vivo injetado na conta CAIXA diariamente. Com o passar do tempo o saldo desta conta vai crescendo até o ponto em que é feito o lançamento de estorno e transferência a crédito, sem esclarecimento ou justificativa adequada. Curiosamente estes lançamentos eram feitos sempre ao final de cada período de apuração (trimestre), quando é levantado o balanço, reduzindo novamente os saldo da conta CAIXA a valores compatíveis com as necessidades da empresa. O movimento da conta CAIXA está escrutinado nas fls. 2 a 273 do Livro Razão no. 13.

Presume-se, portanto, de todo o exposto, que o contribuinte omitiu a escrituração de lançamentos a crédito na conta CAIXA, que poderiam ser, entre outras operações corriqueiramente encontradas na prática empresarial, retiradas de sócios não escrituradas, pagamentos de contas particulares, pagamento de bens adquiridos sem documentos fiscais, entre outros desembolsos inconfessáveis.

Por outro lado, os estornos e transferências realizados tinham como contra-partida lançamentos a débito na conta no. 11401-4 ou 110401.0000 - CLIENTES DIVERSOS. Os lançamentos a crédito nesta conta refletem depósitos e créditos de cobrança referentes a recebimentos por vendas do contribuinte. Estes lançamentos tinham sempre como contra-partida a conta BANCOS C/ MOVIMENTO e foram auditados durante a presente ação fiscal, sem a constatação de divergências. Portanto, quaisquer estornos referentes a estes lançamentos de recebimento teriam que se refletir na conta BANCOS C/ MOVIMENTO e nos respectivos extratos de movimentação financeira, o que não ocorreu.

Além disso, estes recebimentos por vendas lançados na conta CLIENTES DIVERSOS não transitavam, indevidamente, pela conta CAIXA, portanto não cabem lançamentos de estornos ou transferências para acerto de contas. No Novo Dicionário da Língua Portuguesa (Aurélio), 2ª. edição, estorno está conceituado como "Retificação de erro cometido pelo lançamento indevido de uma parcela em crédito ou débito e assentamento de igual quantia na conta oposta". Não há, portanto, o que estornar, pois, não houve lançamento anterior creditando a conta CLIENTES DIVERSOS e debitando a conta CAIXA.

Os estornos e transferências realizados na conta CAIXA, ao final de cada trimestre, poderiam ser, de forma de "maquiar" o balanço, não revelando os elevados saldos desta conta e, portanto, não levantando suspeitas para qualquer auditoria contábil/fiscal mais superficial.

De qualquer forma o crédito da conta CAIXA somente se materializou contabilmente com os lançamentos de estornos e transferências em questão e serão estas datas, portanto, consideradas como a dos efetivos pagamentos a beneficiários não identificados.

(...)

DATA	VALOR ESCRITURADO	RENDIMENTO BRUTO REAJUSTADO (*)
31/3/2004	350.950,13	539.923,28
31/3/2004	697.985,85	1.073.824,38
30/6/2004	65.360,00	100.553,85
30/6/2004	416.386,91	640.595,25
30/9/2004	203.458,00	313.012,31
30/9/2004	84.924,93	130.653,74
31/12/2004	425.328,10	654.350,92
31/12/2004	76.440,47	117.600,72

(...)

As cópias das folhas dos Livros Diário e Razão onde foram escriturados os lançamentos em questão foram juntados ao presente processo.

As bases de cálculo (Pagamentos) dos créditos tributários a constituir de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e os respectivos valores devidos, calculados à alíquota de 35%, estão relacionados nas tabelas abaixo:

DATA	RENDIMENTO BRUTO REAJUSTADO	IRRF DEVIDO (ALIQ. 35%)
31/3/2004	539.923,28	188.973,15
31/3/2004	1.073.824,38	375.838,53
30/6/2004	100.553,85	35.193,85
30/6/2004	640.595,25	224.208,34
30/9/2004	313.012,31	109.554,31
30/9/2004	130.653,74	45.728,81
31/12/2004	654.350,92	229.022,82
31/12/2004	117.600,72	41.160,25
Total de IRRF devido em 2004		1.249.680,06

(...)

- que o crédito tributário lançado de ofício (auto de infração do IRRF), na data de sua lavratura, perfaz o montante de **R\$ 2.572.853,70**, assim especificado:

Auto de Infração	Principal (R\$)	Juros de Mora calculados até (R\$)	Multa de Ofício de 75%	Total
IRRF	1.249.680,04	385.913,64	937.260,02	2.572.853,70

Ciente do lançamento em **30/06/2006** (e-fls. 148/153)), a contribuinte apresentou Impugnação por via postal em 28/07/2006 (e-fls. 155/172) instruída com documentos, cujas razões estão assim resumidas no relatório da decisão recorrida:

(...)

presunção; - compulsando o Termo de Verificação Fiscal verifica-se que ocorreu mera presunção; - a própria fiscalização conclui que o crédito na conta CAIXA somente se materializou contabilmente com os lançamentos de estornos e transferências; - de acordo com o disposto no art. 142 do CTN, somente pelo lançamento surge o crédito tributário, com os requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade; - a finalidade das presunções consiste em demonstrar a existência do fato jurídico tributário por meio de provas indiretas, desde que seja impossível ou impraticável chegar-se a ele, por meio de provas diretas, e atendidos os princípios constitucionais;

(...)

- a presunção fiscal de ilegalidade não é suficiente para a aplicação da multa agravada; além disso, erros contábeis não podem ser tratados como fraude, dolo ou conluio;

(...)

- considera-se fraude o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis, e erro, o ato não intencional, resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções;

- não houve intenção de “maquiar o balanço”, como alega a fiscalização, alocando nos livros contábeis lançamentos inconsistentes, gerando um prejuízo tão grande; se sua real intenção fosse esta, os lançamentos seriam feitos com muito mais critério, a fim de não revelar “os elevados saldos da conta, não levantando suspeitas para qualquer auditoria contábil/fiscal mais superficial”;

- as multas aplicadas são exorbitantes, abusivas, configurando um verdadeiro confisco do seu patrimônio, não possuindo as características de razoabilidade, proporcionalidade ou legalidade;

- a primeira condição para aplicação da penalidade prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, é a identificação do fato econômico, certo e determinado, que tipifique a existência de pagamento efetivamente realizado a terceiro, não identificado;

- a prova da efetividade do pagamento é ônus do fisco, que deve identificar a operação praticada pela pessoa jurídica, intimando-a para prestar esclarecimentos;

- o amplo poder investigatório atribuído aos agentes do fisco permite que a investigação não se limite aos dados fornecidos pela empresa fiscalizada; não prestados os esclarecimentos ou insuficientes as informações, cabe ao fisco diligenciar para conhecer o conteúdo da operação investigada, aferindo os eventuais efeitos tributários provocados na pessoa jurídica que realiza o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado;

- o procedimento fiscal culmina, via de regra, com a lavratura de autos de infração para a exigência dos tributos, acrescidos de juros moratórios e da multa aplicada de ofício, pela glosa da dedutibilidade de despesas e custos não comprovados e concomitantemente, com a exigência do IRRF de 35%, acrescido também da multa de ofício, sob o fundamento de estes gastos estarem acobertando pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado;

- a exigência de 35% prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, a título de IRRF, tem natureza de penalidade isolada e, como tal, é impossível de sobre ela ser calculada multa de ofício de 75%;

- tendo a natureza de multa isolada, essa penalidade só pode ser aplicada aos pagamentos sem causa ou beneficiários não identificados, por pessoas jurídicas não submetidas à tributação pelo lucro real;

(...)

Na sessão de julgamento de 21/05/2009, a 3^a Turma da DRJ/São Paulo I **julgou a impugnação improcedente**, conforme Acórdão (e-fls. 809/818), cuja ementa transcrevo, *in verbis*:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 31/03/2004, 30/06/2004, 30/09/2004, 31/12/2004

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO RETIDO EXCLUSIVAMENTE NA FONTE.

Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado.

IRRF. NATUREZA DE MULTA ISOLADA.

O fato gerador da obrigação tributária foi expressamente previsto em lei. O imposto exigido preenche os requisitos exigidos pelo CTN e não possui a natureza de multa isolada.

**MULTA DE OFÍCIO.
INCONSTITUCIONALIDADE.
COMPETÊNCIA.**

Apurado imposto devido em procedimento de ofício, deve ser exigida a multa proporcional prevista em lei. Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à constitucionalidade da lei, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

**CABIMENTO.
APRECIAÇÃO.**

Lançamento Procedente

(...)

Ciente desse *decisum* em **05/08/2009** (e-fl. 822), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em **03/09/2009** (e-fls. 823/852), argumentando, em síntese, que:

(...)

O auditor fiscal que lavrou o auto não levou em consideração a idoneidade dos lançamentos feitos nos livros Diário e Razão, cuja escrituração observou as normas previstas nas legislações comercial e fiscal.

A recorrente esclarece ao tribunal que todos os valores glosados pela autoridade fiscal foram corretamente contabilizados em sua escrituração (vide de 70 página(s) confirmado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/legis/escalização_E/18.1119.15513.MRDA.

lançamentos nos livros fiscais apresentados), **circunstância que entende fazer prova a seu favor.**

Entretanto, a empresa pede a indulgência do Tribunal, porque agiu de boa-fé, sendo extremamente injusto à recorrente que por mera presunção do AFRFB, de uma formalidade que, na prática, não causou prejuízos à Administração Tributária, ela tenha que incorrer num encargo de mais de três milhões de reais.

(...)

Reforça ainda mais o argumento da necessidade de uma diligência mais aprofundada, uma vez que, o fato de que mesmo após a lavratura do auto de infração a Defendente continua a desconhecer os motivos apontados pelo Agente Fiscal.

Não pode a Defendente ser compelida pagar tributo sobre evento que não praticou, sob pena de ferir o critério pessoal da exação em tela.

Em que pese as afirmações despendidas pelo agente fiscal para embasar o seu entendimento, a presente atuação fiscal da maneira como foi lavrada merece ser revista, haja vista a ocorrência de determinadas ilegalidades e inconsistências, em nítido desamparo de base jurídica e contrariedade dos ditames legais, doutrinários e jurisprudenciais, consoante adiante restará comprovado.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Improcede *in totum* o Auto de Infração lavrado, uma vez que carece da correta demonstração do crédito tributário nele exigido pela Fiscalização, restando totalmente nula tal exigência.

Com efeito, a ausência dos demonstrativos dos cálculos que determinaram o *quantum* exigido no Auto de Infração implica na nulidade deste porquanto viola o princípio da motivação dos atos administrativos.

Isso porque, a lavratura do Auto de Infração é ato administrativo, e como tal deve obediência ao princípio da motivação sob pena de violar os princípios constitucionais da legalidade, moralidade administrativa e, ainda, a garantia constitucional ao contraditório e à ampla defesa.

(...)

Dessa forma, é preciso que esteja demonstrada no Auto de Infração a descrição dos fatos que constituem a infração bem como a forma de apuração e quantificação desta, não bastando que a fiscalização apresente os valores que entende devido sem a demonstração dos cálculos que serviram para a determinação deste montante.

(...)

Quanto ao mérito:

(...)

- a infração imputada está baseada em simples presunção;
- o lançamento do crédito tributário deve primar pela certeza e segurança jurídica;

(...)

A fiscalização, sem pesquisar e restringindo-se somente as informações disponíveis, as quais foram obtidas unicamente a partir de informações por amostragem, esqueceu-se de que a primeira condição para aplicação da penalidade prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 é a identificação de fato econômico, certo e determinado, que tipifica a existência de pagamento efetivamente realizado a

terceiro, cujo beneficiário não se encontra adequadamente identificado, alem de que, para amparar tal lançamento mister que se estabeleça um nexo causal, não observado neste caso.

A prova da efetividade do pagamento é ônus do Fisco, a quem cabe identificar a operação praticada pela pessoa jurídica e intimá-la para prestar os esclarecimentos que permitam conhecer a causa do pagamento e o beneficiário dos recursos financeiros efetivamente transferidos.

O amplo poder investigatório atribuído aos agentes do Fisco faz com que a tarefa de verificação não fique limitada aos dados fornecidos pela empresa fiscalizada. Não prestados os esclarecimentos, ou sendo insuficientes as informações oferecidas pela pessoa jurídica, cabe ao Fisco diligenciar na tentativa de conhecer o conteúdo da operação investigada e, o mais relevante, cumpre-lhe aferir os eventuais efeitos tributários provocados na pessoa jurídica que realiza o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

(...)

DO PERCENTUAL ABUSIVO DA MULTA APLICADA

Ainda que se entenda pela manutenção da exigência do IRPJ apurado pela fiscalização, o Auto de Infração merece reforma no que tange à multa proporcional aplicada à Impugnante, tendo em vista que o percentual de 75% exigido possui caráter confiscatório, devendo ser reduzido.

Consoante se depreende dos demonstrativos que acompanham o Auto de Infração, foi aplicada multa proporcional de 75% (setenta e cinco por cento), conforme previsão contida no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

(...)

O respeito à capacidade de contribuir não só representa um princípio para conter atividade do Estado nas relações tributárias, mas encerra em si uma finalidade capital, qual seja, a de preservar a fonte de receita tributária, pois, sendo o fisco alimentado pelo contribuinte, o ente público não pode avançar no patrimônio do administrado, sem medidas, sob pena de, prejudicando sua sobrevivência, esgotar ou diminuir a fonte, o que implicará comprometimento da arrecadação.

Ainda que o princípio em análise implique a consideração das condições econômicas do contribuinte, não autoriza o ente tributante a impor multas absurdas, a exemplo do presente caso, quando se exige de multa moratória valor correspondente a 75% do imposto que supostamente deixou de ser recolhido, ferindo também o direito da isonomia.

(...)

- Juros de Mora:

(...)

a) taxa de juros moratórios de 1% ao mês, fixada pelo parágrafo 1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional, é o limite Maximo que pode ser aplicado;

b) é ilegal a utilização da taxa SELIC para calculo dos juros moratórios por estar excedendo o limite Maximo fixado pelo parágrafo 1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional, alem do mais, essa taxa constitui um parâmetro para remuneração de aplicações de capital no mercado financeiro.

Por conseguinte, também é considerado flagrante a inconstitucionalidade e a ilegalidade da utilização da Taxa Referencial do SELIC – Sistema Especial de Liquidação e de Custodia, instituída pelo artigo 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, para cálculo de juros de mora devido quando não pagos os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Receita Federal nos prazos previstos na legislação tributaria.

(...)

Por fim, a recorrente reiterou:

(...)

DO PEDIDO

Em razão de todo o exposto, vem a RECORRENTE à presença desta Colenda Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, requerer a reforma da decisão proferida, considerando nulo o auto de infração, porquanto:

- a) Pela total invalidade do auto de infração, anulando-o portanto, em razão de todas as argumentações declinadas na presente defesa.
- b) São absolutamente ilegais e inconstitucionais os acréscimos pretendidos, inclusive correção monetária e aplicação da Taxa Selic como juros moratórios, nos moldes que foram efetuados.
- c) Deve portanto em face do exposto, ser reformada " ad integrum " a decisão proferida pelo Ilustre Julgador de Primeira Instância Administrativa.

(...)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelso Kichel - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Portanto, conheço do recurso.

A matéria objeto da contenda é a infração imputada OUTROS RENDIMENTOS - PAGAMENTO A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IR-FONTE. Ano-calendário 2004. Art. 674 do RIR/99. Matriz legal: Lei nº 8.981/95, art. 61 e art. 74, § 2^a, da Lei nº 8.383/91.

CONTEXTO DOS FATOS E LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO

Em 13/07/2005, a Procuradoria da República em São Paulo solicitou informações à Receita Federal, em Procedimento de Investigação Criminal, acerca do sujeito passivo PERIM COM. DE AUTOS PEÇAS LTDA, com o fim de instruir referido procedimento que fora instaurado a partir de notícia de que os representantes legais dessa empresa estariam emitindo notas fiscais de forma irregular, bem como trabalhando com "caixa dois", ensejando, em tese, a prática de crime contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90) , conforme ofício (e-fls. 09/10), do qual extraio o seguinte excerto:

(...)

**Ofício NCRIM n.º 16.100/2005
Procedimento Investigatório Criminal n.º 1.34.001.003147/2005-21
(favor mencionar esta referência na resposta)**

(...)

Com o fim de instruir o procedimento criminal em epígrafe, instaurado a partir da notícia que os representantes legais da empresa PERIM COMÉRCIO DE AUTO PEÇAS LTDA. estariam emitindo notas fiscais de forma irregular, bem como trabalhando com “caixa dois”, ensejando, em tese, a prática de crime contra a ordem tributária (Lei n. 8.137/90), o Ministério Público Federal, com fulcro no artigo 129, inciso VI, da Constituição Federal e no artigo 8º, incisos II e VIII, da Lei Complementar nº 75/93, solicita a Vossa Senhoria, no prazo de 30 (trinta) dias, informações sobre a existência de ações fiscais, em andamento ou concluídas, em face da empresa **PERIM COMÉRCIO DE AUTO PEÇAS LTDA.**, CNPJ 51.195.790/0001-49 e seus representantes legais, **CARLOS EDUARDO RIBEIRO DE OLIVEIRA, CPF 82.359.778-42; JOSÉ ALDÍVINO DE OLIVEIRA, CPF 325.472.698-72; LUIZ CARLOS DE PADUA, CPF 42.818.698-08; MARCELLO EVANDRO DE OLIVEIRA, CPF 152.601.088-76; MARCIA ALEXANDRA DE OLIVEIRA, CPF 101.850.458-39 e ROSELI JACOPI DE AGUILAR, CPF 107.548.758-73.**

(...)

Na sequência, o Ministério Público reiterou o pedido de informações, por duas vezes conforme expedientes de 15/08/2005 e 25/08/2005 (e-fls. 05/08).

A partir dessas informações, a Receita Federal instaurou procedimento de fiscalização, mediante Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, de 06/12/2005, em face de PERIM COMÉRCIO DE AUTOS PEÇAS LTDA (e-fls. 02/03) e Termo de Início de Fiscalização, com escopo de apurar os fatos, investigar possível ocorrência de infração tributária, com ciência da contribuinte em 02/01/2006 (e-fls. 96/98).

A Fiscalização, então, constatou na escrituração contábil registros de operações de pagamentos a beneficiários não identificados e, antes da lavratura do auto de infração, intimou a contribuinte a justificar tais operações, em duas oportunidades:

a) a primeira, com ciência em 16/05/2006, planilha anexa à intimação fiscal (e-fls.. 109/111);

b) a última, com ciência em 20/06/2006, com prazo de cinco dias do seu recebimento, conforme **Termo de Constatação e Intimação Fiscal**, inclusive alertando a contribuinte sob fiscalização de que a não comprovação implicaria lançamento de ofício de IRRF- Pagamentos a Beneficiários Não Identificados (e-fls. 133/135), do qual extraio os seguintes excertos:

(...)

I) Constatção de pagamentos efetuados a beneficiários não identificados, dadas as operações a crédito escrituradas na conta no. 11101-5 ou 1101010000 – CAIXA no Livro Diário Geral no. 07, às folhas 101, 234, 391 e 537, abaixo discriminadas, não esclarecidas até a presente data:

CONTA	DESCRIÇÃO DA CONTA	LCTO	DATA	C/C C/PART.	HISTÓRICO	VALOR	D/C
11101-5	CAIXA	022110	31/3/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	350.950,13	C
11101-5	CAIXA	022110	31/3/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	697.985,85	C
11101-5	CAIXA	022122	30/6/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	65.360,00	C
11101-5	CAIXA	022122	30/6/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	416.386,91	C
11101-5	CAIXA	022115	30/9/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	203.458,00	C
11101-5	CAIXA	022123	30/9/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	84.924,93	C
11101-5	CAIXA	022119	31/12/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	425.328,10	C
11101-5	CAIXA	022124	31/12/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	76.440,47	C

(...)

Fica o contribuinte ciente que o crédito tributário apurado de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), referente à não identificação dos beneficiários dos pagamentos acima relacionados será lançado de ofício, via Auto de Infração, com os devidos acréscimos legais (Multa e Juros), nos termos do artigo 674 do RIR/99.

(...)

A contribuinte manteve-se silente, deixou o prazo transcorrer *in albis*, não prestando as explicações solicitadas pela fiscalização da Receita Federal.

Na sequência, em 28/06/2006 a fiscalização lavrou o Termo de Verificação Fiscal para instruir o Auto de Infração, também, dessa mesma data. Extraí-se do referido TVF (e-fls. 137/141), *in verbis*:

(...)

I - PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS

A ação fiscal teve origem em requisição do Ministério Pùblico Federal em São Paulo, através do ofício NCRIM no. 16.100/2005/PRSP/GAB/ACPN de 12/07/2005, reiterado pelos ofícios 18.368/2005/PRSP/ACPN de 15/08/2005 e 19.646/2005/PRSP/ACPN de 25/08/2005. Nestes ofícios, com o intuito de instruir o procedimento investigatório criminal nº. 1.34.001.003147/2005-21, o Ministério Pùblico Federal solicitava informações sobre a existência de ações fiscais em andamento ou concluídas em face do contribuinte e seus representantes legais, assim como, se há elementos de crimes tributários e se a movimentação financeira deles está compatível com os rendimentos declarados.

(...)

Constatamos, ainda, que o contribuinte optou pela tributação pelo Lucro Real Trimestral no ano calendário 2004.

Do confronto, executado por amostragem, dos lançamentos efetuados nos livros contábeis do contribuinte com os lançamentos a crédito constantes nos vários extratos bancários apresentados não verificamos divergências.

Por outro lado, durante o exame da contabilidade, constatamos a existência dos lançamentos de estorno/transfèrências escriturados no Livro Diário reproduzidos no quadro abaixo:

CONTA	DESCRIPÇÃO DA CONTA	LCTO	DATA	C/C C/PART.	HISTÓRICO	VALOR	D/C
11101-5	CAIXA	022110	31/3/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	350.950,13	C
11101-5	CAIXA	022110	31/3/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	697.985,85	C
11101-5	CAIXA	022122	30/6/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	65.360,00	C
11101-5	CAIXA	022122	30/6/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	416.386,91	C
11101-5	CAIXA	022115	30/9/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	203.458,00	C
11101-5	CAIXA	022123	30/9/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	84.924,93	C
11101-5	CAIXA	022119	31/12/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	425.328,10	C
11101-5	CAIXA	022124	31/12/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	76.440,47	C
11401-4	CLIENTES DIVERSOS	011041	31/1/2004	22103-1	ESTORNO LANC.22472 INDEVIDO	701.245,62	C

A contrapartida dos estornos/transfèrências da conta CAIXA (no. 11101-5) eram lançamentos a débito na conta CLIENTES DIVERSOS (no. 11401-4) e a contrapartida do estorno na conta CLIENTES DIVERSOS era a débito na conta EMPRÉSTIMOS (no. 22103-1).

Tratando-se de lançamentos bastante incomuns, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal no. 001, datado de 13/03/2006, com ciência via postal em 31/03/2006, intimando o contribuinte, a, no prazo de 20 dias, apresentar a documentação hábil e idônea que comprovasse essas operações.

Não atendida a intimação, foi lavrado um Termo de Reintimação Fiscal, em 09/05/2006, com ciência via postal em 16/05/2006, para a apresentação destes documentos no prazo de 05 dias.

(...)

Expirado o prazo de 05 dias para atendimento do Termo, nenhum esclarecimento ou documento foi apresentado.

Estas saídas do Caixa, não esclarecidas, pressupõem pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios.

(...)

Presume-se, portanto, de todo o exposto, que o contribuinte omitiu a escrituração de lançamentos a crédito na conta CAIXA, que poderiam ser, entre outras operações corriqueiramente encontradas na prática empresarial, retiradas de sócios não escrituradas, pagamentos de contas particulares, pagamento de bens adquiridos sem documentos fiscais, entre outros desembolsos inconfessáveis.

(...)

DECISÃO A *QUO*

Tendo tomado ciência do auto de infração do IRRF, a contribuinte apresentou impugnação, apresentando razões contra a pretensão do Fisco, da qual se extraí os seguintes excertos:

(...)

Consoante se observa do relatado, a Especializada lavrou o presente Termo de Verificação Fiscal, **pressupondo que as saídas do Caixa, não esclarecidas, pressupõem pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios**, conforme disciplina a legislação em vigor.

(...)

E mais, que "os estornos e transferências realizados na conta CAIXA, ao final de cada trimestre, poderiam ser uma forma de **"maquiar"** o balanço, não revelando os elevados saldos desta conta e, portanto, não levantando suspeitas para qualquer auditoria contábil/fiscal mais superficial".

Não obstante, a própria Fiscalização conclui que "**de qualquer forma o crédito da conta CAIXA somente se materializou contabilmente com os lançamentos de estornos e transferências em questão**"

(...)

Diante do exposto, são descabidas as alegações da fiscalização, que apoiou suas conclusões apenas em presunções, autuando indevidamente a contribuinte, sem a busca real da verdade.

(...)

A formalização de exigência de 35% prevista no artigo 61, da Lei nº 8.981/95, a título de IRRF, tem natureza de penalidade isolada e, como tal, é impossível de sobre ela ser calculada multa de ofício de 75%.

(..)

Assim, não existem os débitos incorretamente apurados pela Receita Federal, nos presentes autos de infração.

III - CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a Impugnante seja acolhida a presente impugnação aos valores lançados no **Processo Administrativo nº 19515.001324/2006-97**, para o fim de assim ser decidido, reconhecendo os lançamentos e pagamentos devidamente efetivados, com a consequente extinção do crédito tributário, **cancelando-se o débito fiscal reclamado**.

(..)

A decisão de primeira instância manteve o lançamento fiscal, com base na fundamentação do voto condutor, e do qual extraio os seguintes excertos, *in verbis*:

(..)

Constatada a ocorrência de pagamentos a beneficiários não identificados, a exigência do imposto retido exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, é determinada em Lei.

Resta, portanto, analisar se ocorreram pagamentos sem a devida identificação dos beneficiários.

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 136 a 140), a contribuinte iniciou o ano de 2004 com um saldo inicial da conta CAIXA, no valor de R\$ 5.050,90, efetuou lançamentos a débito desta conta e a crédito da conta BANCOS C/ MOVIMENTO de modo a alcançar saldos elevados nos finais dos trimestres (R\$ 1.070.546,30,

R\$ 496.771,44, R\$ 297.778,73 e R\$ 518.863,34, respectivamente), resultantes do fato de os valores de cheques emitidos serem sempre em valores superiores aos pagamentos contabilizados na mesma data.

Nos últimos dias dos trimestres eram feitos lançamentos de estorno e transferência, tendo como contrapartida lançamentos a débito da conta CLIENTES DIVERSOS, e reduzindo o saldo da conta CAIXA. A contrapartida do estorno na conta CLIENTES DIVERSOS, por sua vez, era a débito na conta EMPRÉSTIMOS.

A fiscalizada foi intimada para apresentar a documentação hábil e idônea comprobatória de tais lançamentos, em 31/03/2006 (fls. 104 a 106), reiterando-se a intimação em 16/05/2006 (fls. 108 a 110), mas limitou-se a responder que, tendo detectado erros e falhas nos lançamentos efetuados nos livros contábeis, contratou auditoria independente (fl. 107). Assim, houve a intimação para prestar esclarecimentos, uma vez identificadas as operações praticadas pela pessoa jurídica, como quer a impugnante.

O autor da ação fiscal acrescenta que os lançamentos a crédito na conta CLIENTES DIVERSOS eram referentes a recebimentos por vendas da autuada, que tinham como contrapartida a conta BANCOS C/ MOVIMENTO. Ou seja, não se justifica que os estornos e transferências da conta CAIXA fossem escriturados a débito da conta CLIENTES DIVERSOS, se os recebimentos das vendas não transitaram por ela.

Por outro lado, se a movimentação da conta BANCOS C/ MOVIMENTO não apresentou irregularidades, conclui-se que houve, de fato, saques de recursos depositados em contas bancárias, para pagamentos diversos. Tais pagamentos foram contabilizados como estornos ou transferências. E não sendo justificável que a contrapartida desses estornos/transferências fosse a conta CLIENTES DIVERSOS, conforme demonstrado pela fiscalização, configurado está o pagamento a beneficiário não identificado.

Destarte, restou caracterizada a hipótese de incidência do imposto de renda exclusivo na fonte, previsto no art. 674 do RIR/1999.

Juntamente com a impugnação foi apresentada a cópia do livro Diário Geral, com a escrituração do ano de 2004, retificado.

Contudo, essa documentação, apresentada após iniciado o procedimento fiscal, ou seja, após a contribuinte perder a espontaneidade, não ilide a infração verificada. De resto, não demonstrou nem comprovou os erros que alega ter cometido. Os lançamentos contábeis originalmente efetuados deveriam ter-se baseado em documentos hábeis, e se houve erros, bastaria que esses fossem comprovados, não se justificando que toda a escrituração fosse refeita.

(...)

Aplicou-se a multa de 75%, conforme expressa determinação legal, por tratar-se de falta de pagamento de imposto, apurada em procedimento de ofício.

No tocante às alegações de constitucionalidade (caráter confiscatório da multa) não podem ser apreciadas na esfera administrativa por tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional (artigos 97 e 102), ao Poder Judiciário.

(...)

isolada.

O imposto objeto do presente processo não possui, portanto, caráter de multa

Conclui-se que o lançamento foi efetuado em conformidade com a legislação de
regência, pelo que voto pela sua procedência.

(...)

INSTÂNCIA RECURSAL

Nesta instância recursal, nas razões do recurso, a recorrente:

a) suscitou preliminar de nulidade do lançamento fiscal:

(...)

Ora, não há como ser mantida a autuação imputada a Impugnante sem
que se dê a esta ciência da forma como foram apurados os valores exigidos pela
Fiscalização no Auto de Infração impugnado.

Dessa forma, é preciso que esteja demonstrada no Auto de Infração a
descrição dos fatos que constituem a infração bem como a forma de apuração e
quantificação desta, não bastando que a fiscalização apresente os valores que
entende devido sem a demonstração dos cálculos que serviram para a determinação
deste montante.

(...)

INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITA

Não houve qualquer omissão de receita, tal qual presumido pelo Sr. Auditor Fiscal, no Termo de Verificação Fiscal onde preconiza, **que o contribuinte omitiu a escrituração de lançamentos a crédito na conta CAIXA, que poderiam ser, entre outras operações corriqueiramente encontradas na prática empresarial, retiradas de sócios não escrituradas, pagamento de contas particulares, pagamento de bens adquiridos sem documentos fiscais, entre outros desembolsos inconfessáveis.**

Cumpre observar, com efeito, que em nenhum momento no curso do Auto de Infração o senhor Auditor Fiscal apontou qualquer diferença entre os totais do balanço e os valores documentados, significando não se caracterizar, na espécie, omissão de receita, mesmo porque, a teor do que dispõe o art. 281 do RIR/99, para caracterização da omissão de receita uma das seguintes hipóteses há de ser comprovada: (I) a indicação de saldo credor de caixa; (II) a falta de escrituração de pagamentos efetuados; (III) a manutenção no passivo de obrigações já pagas cuja exigibilidade não esteja comprovada.

(...)

A prova da efetividade do pagamento é ônus do Fisco, a quem cabe identificar a operação praticada pela pessoa jurídica e intimá-la para prestar os esclarecimentos que permitam conhecer a causa do pagamento e o beneficiário dos recursos financeiros efetivamente transferidos.

(...)

DO PERCENTUAL ABUSIVO DA MULTA APLICADA

Ainda que se entenda pela manutenção da exigência do IRPJ apurado pela fiscalização, o Auto de Infração merece reforma no que tange à multa proporcional aplicada à Impugnante, tendo em vista que o percentual de 75% exigido possui caráter confiscatório, devendo ser reduzido.

(...)

DOS JUROS MORATÓRIOS

(...)

Por conseguinte, também é considerado flagrante a inconstitucionalidade e a ilegalidade da utilização da Taxa Referencial do SELIC - Sistema Especial de Liquidação e de Custodia, instituída pelo artigo 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, para cálculo de juros de mora devido quando não pagos os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Receita Federal nos prazos previstos na legislação tributária.

(...)

Identificados os pontos controvertidos, passo a enfrentá-los.

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO. PRELIMINAR REJEITADA.

A recorrente, em síntese, alegou que a fiscalização ao imputar a infração não teria demonstrado a matéria tributável, o lançamento não teria demonstração de como foi apurado o crédito tributário, implicando violação dos princípios da motivação do ato administrativo e violação da ampla defesa e do contraditório.

Data venia, deve ser rechaçada, peremptoriamente, tal alegação destituída totalmente de plausibilidade fático-jurídica.

Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade competente e quando se verificam presentes no ato administrativo de lançamento fiscal os requisitos exigidos pela legislação de regência (Decreto nº 70.235/72, art. 10 e CTN, art. 142).

Não ocorre cerceamento de defesa quando o contribuinte, no curso do procedimento fiscal, é intimado de todos os atos e elementos solicitados, quando é informado das consequências do não atendimento das intimações, e quando constam do Termo de Constatação Fiscal e do auto de infração, dos quais tomou ciência, recebeu na íntegra essas peças de imputação dos fatos (acusação fiscal), onde os fatos estão descritos, narrados, de forma completa, clara, objetiva, com matéria tributável determinada, especificada, apurada, ou seja, base de cálculo devidamente demonstrada com demonstrativo anexo, e com enquadramento, fundamentação legal especificada, conforme já relatado. Ou seja, quanto à imputação fiscal a contribuinte recebeu todas as informações, elementos necessárias ao pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

O auto de infração foi lavrado em conformidade com o art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e sem ocorrência de situação especificada no art. 59 do citado Decreto.

Vale dizer, o auto de infração foi lavrado por agente competente, e a infração imputada, os fatos imputados estão descritos, narrados, de forma completa, clara, objetiva, precisa, com enquadramento legal pertinente, com demonstrativo de apuração da matéria tributável e apuração do imposto. Em suma, contém apuração, determinação dos aspectos do fato gerador: elemento pessoal, espacial, material, temporal, quantitativo e qualitativo; está de acordo com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 142 do CTN

Quanto à matéria tributável, como dito, o lançamento fiscal tem demonstrativo de apuração, conforme Termo de Constatação Fiscal. Se o valor está correto ou não, isso é matéria de mérito propriamente dito, e assim será tratado mais adiante.

Registre, apenas para argumentar, no curso do procedimento de fiscalização não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, pois tem caráter inquisitório; é realizado no interesse exclusivo do Fisco (investigação para colheita de provas de possível infração). Nessa fase, ainda não há acusação fiscal. Não há lide. Não há processo. Os princípios do contraditório e da ampla defesa são cânones constitucionais de observância obrigatória no processo legal administrativo, que se instaura com a impugnação após ciência do auto de infração (ciência da acusação formal de ocorrência de infração tributária).

Ademais, o sujeito passivo revelou conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma alentada, meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só questões de preliminar como também razões de mérito, descabida a alegação de cerceamento do direito de defesa.

Por tudo que foi exposto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento fiscal.

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PRESUNÇÃO LEGAL RELATIVA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

A recorrente alegou, nesta instância recursal, que a fiscalização não apurou corretamente a matéria tributável, que não demonstrou como apurou a base de cálculo do imposto, que não omitiu receitas, que não efetuou pagamentos a beneficiários não identificados.

Não procede a irresignação da recorrente.

A matéria tributável foi apurada com base na escrituração contábil da recorrente.

A Fiscalização constatou, apurou, na escrituração contábil registros de operações de pagamentos a beneficiários não identificados e, antes da lavratura do auto de infração, intimou a contribuinte a justificar tais operações, em duas oportunidades:

a) a primeira, com ciência em 16/05/2006, planilha anexa à intimação fiscal (e-fls.. 109/111);

b) a última, com ciência em 20/06/2006, com prazo de cinco dias do seu recebimento, conforme **Termo de Constatação e Intimação Fiscal**, inclusive alertando a contribuinte sob fiscalização de que a não comprovação implicaria lançamento de ofício de IRRF- Pagamentos a Beneficiários Não Identificados (e-fls. 133/135), do qual extraio os seguintes excertos:

(...)

I) Constatado de pagamentos efetuados a beneficiários não identificados, dadas as operações a crédito escrituradas na conta no. 11101-5 ou 1101010000 – CAIXA no Livro Diário Geral no. 07, às folhas 101, 234, 391 e 537, abaixo discriminadas, não esclarecidas até a presente data:

CONTA	DESCRIÇÃO DA CONTA	LCTO	DATA	C/C C/PART.	HISTÓRICO	VALOR	D/C
11101-5	CAIXA	022110	31/3/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	350.950,13	C
11101-5	CAIXA	022110	31/3/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	697.985,85	C
11101-5	CAIXA	022122	30/6/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	65.360,00	C
11101-5	CAIXA	022122	30/6/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	416.386,91	C
11101-5	CAIXA	022115	30/9/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	203.458,00	C
11101-5	CAIXA	022123	30/9/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	84.924,93	C
11101-5	CAIXA	022119	31/12/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	425.328,10	C
11101-5	CAIXA	022124	31/12/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	76.440,47	C

(...)

Veja que situação!

A recorrente foi intimada, diversas vezes, pela fiscalização da RFB, durante o procedimento de investigação, para que a fiscalizada abrisse suas contas contábeis, no caso a conta contábil Caixa (registros a crédito - estornos e transferências), para que esmiuçasse esses valores registrados em sua contabilidade.

O Fisco não conseguiu as explicações, não conseguiu justificativa, pois a recorrente não atendeu às intimações, ficou silente, deixou o prazo escoar, transcorrer *in albis*.

Agora, nas razões de defesa, a recorrente se levanta contra o lançamento fiscal, na tentativa de inverter os papéis, indagando, perquirindo, que o Fisco diga como é composta a base de cálculo do imposto da infração imputada.

Ora, os valores são aqueles registrados, extraídos da escrituração da contribuinte, conforme demonstrativo acima.

Como a recorrente não justificou esses valores registrados a crédito na conta contábil Caixa, o fato ficou subsumido à norma legal do art. 61 da Lei 8981/95, ou seja, pagamentos a beneficiários não identificados. Trata-se de presunção legal que tem o condão de inverter o ônus da prova. Neste caso, o ônus da prova não é de quem imputa acusação fiscal, mas sim do imputado, ou seja, do sujeito passivo.

Para atender ao disposto na presunção legal, ao Fisco bastou demonstrar o fato indiciário (fato conhecido), ou seja, a existência dos registros a crédito na Conta Caixa dos valores já transcritos no demonstrativo acima.

A partir desse fato indiciário (fato conhecido), por ilação, por presunção legal, infere-se o fato probando, ou seja, a existência omissão de receitas, ou seja, os estornos e transferência a crédito registrados na conta contábil Caixa configuram pagamentos a beneficiários não identificados.

O ônus da prova de que não houve omissão de receitas, ou seja, de que não houve pagamentos a beneficiários não identificados é da recorrente.

A contribuinte foi intimada e reintimada, na fase do procedimento de fiscalização, a justificar os estornos na Conta Caixa e permaneceu silente, conforme TVF (e-fls. 137/141), *in verbis*:

(...)

I - PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS

A ação fiscal teve origem em requisição do Ministério Pùblico Federal em São Paulo, através do ofício NCRIM no. 16.100/2005/PRSP/GAB/ACPN de 12/07/2005, reiterado pelos ofícios 18.368/2005/PRSP/ACPN de 15/08/2005 e 19.646/2005/PRSP/ACPN de 25/08/2005. Nestes ofícios, com o intuito de instruir o procedimento investigatório criminal nº. 1.34.001.003147/2005-21, o Ministério Pùblico Federal solicitava informações sobre a existência de ações fiscais em andamento ou concluídas em face do contribuinte e seus representantes legais, assim como, se há elementos de crimes tributários e se a movimentação financeira deles está compatível com os rendimentos declarados.

(...)

Constatamos, ainda, que o contribuinte optou pela tributação pelo Lucro Real Trimestral no ano calendário 2004.

Do confronto, executado por amostragem, dos lançamentos efetuados nos livros contábeis do contribuinte com os lançamentos a crédito constantes nos vários extratos bancários apresentados não verificamos divergências.

Por outro lado, durante o exame da contabilidade, constatamos a existência dos lançamentos de estorno/transferências escriturados no Livro Diário reproduzidos no quadro abaixo:

CONTA	DESCRIÇÃO DA CONTA	LCTO	DATA	C/C C/PART.	HISTÓRICO	VALOR	D/C
11101-5	CAIXA	022110	31/3/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	350.950,13	C
11101-5	CAIXA	022110	31/3/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	697.985,85	C
11101-5	CAIXA	022122	30/6/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	65.360,00	C
11101-5	CAIXA	022122	30/6/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	416.386,91	C
11101-5	CAIXA	022115	30/9/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	203.458,00	C
11101-5	CAIXA	022123	30/9/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	84.924,93	C
11101-5	CAIXA	022119	31/12/2004	11401-4	ESTORNO LANÇAMENTO INDEVIDO A MAIOR P/ REGULARIZAÇÃO	425.328,10	C
11101-5	CAIXA	022124	31/12/2004	11401-4	TRANSF. P/ ACERTO DE CONTAS	76.440,47	C
11401-4	CLIENTES DIVERSOS	011041	31/1/2004	22103-1	ESTORNO LANC.22472 INDEVIDO	701.245,62	C

A contrapartida dos estornos/transferências da conta CAIXA (no. 11101-5) eram lançamentos a débito na conta CLIENTES DIVERSOS (no. 11401-4) e a contrapartida do estorno na conta CLIENTES DIVERSOS era a débito na conta EMPRÉSTIMOS (no. 22103-1).

Tratando-se de lançamentos bastante incomuns, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal no. 001, datado de 13/03/2006, com ciência via postal em 31/03/2006, intimando o contribuinte, a, no prazo de 20 dias, apresentar a documentação hábil e idônea que comprovasse essas operações.

Não atendida a intimação, foi lavrado um Termo de Reintimação Fiscal, em 09/05/2006, com ciência via postal em 16/05/2006, para a apresentação destes documentos no prazo de 05 dias.

Em resposta a estes Termos, o contribuinte encaminhou uma carta, datada de 08/05/2006, solicitando uma dilatação do prazo de 30 dias para a apresentação da documentação solicitada, alegando que constatou erros e falhas nos lançamentos efetuados, e que contratou auditoria independente, para análise dos mesmos. Expirado o prazo solicitado não apresentou qualquer esclarecimento adicional.

Em função disto lavramos, em 09/06/2006, um Termo de Constatação e Intimação Fiscal, notificado ao contribuinte, via postal, em 20/06/2006, intimando o mesmo a apresentar esclarecimentos referentes à constatação de pagamentos efetuados a beneficiários não identificados, dadas as operações à crédito escrituradas na conta no. 11101-5 ou 111010000 - CAIXA no Livro Diário Geral no. 07, às folhas 101, 234, 391 e 537, discriminadas no quadro acima, não esclarecidas até a presente data.

Expirado o prazo de 05 dias para atendimento do Termo, nenhum esclarecimento ou documento foi apresentado.

Estas saídas do Caixa, não esclarecidas, pressupõem pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios.

(...)

A ocorrência de efetivos pagamentos ou recursos entregues a terceiros, não identificados na contabilidade, é corroborada com os elevados saldos de caixa que o contribuinte acumula durante o período fiscalizado.

Traduzindo em números, o saldo inicial da conta CAIXA em 01/01/2004 era de R\$ 5.050,90, (fl. 2 do Livro Razão no. 13) compatível com as necessidades de dinheiro vivo para uma empresa desse ramo e porte. Porém, ao final do 1º, 2º, 3º e 4º Trimestres de 2004, antes dos lançamentos a crédito de estornos e transferências, ora questionados, os saldos desta conta atingiram os vultosos montantes de R\$ 1.070.546,30, R\$ 496.771,44, R\$ 297.778,73 e R\$ 518.863,34, respectivamente (fls. 48, 99, 195 e 273 do Livro Razão no. 13).

Da análise do fluxo financeiro desta conta, verificamos que os seus saldos, pequenos no início de cada trimestre, vão aumentando diariamente, sempre em função de valores de cheques emitidos pelo contribuinte, creditados na conta BANCOS EM MOVIMENTO e debitados na CONTA CAIXA, serem em valores superiores aos pagamentos contabilizados na mesma data. Ou seja, sempre havia uma sobra de dinheiro vivo injetado na conta CAIXA diariamente. Com o passar do tempo o saldo desta conta vai crescendo até o ponto em que é feito o lançamento de estorno e transferência a crédito, sem esclarecimento ou justificativa adequada. Curiosamente estes lançamentos eram feitos sempre ao final de cada período de apuração (trimestre), quando é levantado o balanço, reduzindo novamente os saldo da conta CAIXA a valores compatíveis com as necessidades da empresa. O movimento da conta CAIXA está escrito nas fls. 2 a 273 do Livro Razão no. 13.

Presume-se, portanto, de todo o exposto, que o contribuinte omitiu a escrituração de lançamentos a crédito na conta CAIXA, que poderiam ser, entre outras operações corriqueiramente encontradas na prática empresarial, retiradas de sócios não escrituradas, pagamentos de contas particulares, pagamento de bens adquiridos sem documentos fiscais, entre outros desembolsos inconfessáveis.

Por outro lado, os estornos e transferências realizados tinham como contra-partida lançamentos a débito na conta no. 11401-4 ou 110401.0000 - CLIENTES DIVERSOS. Os lançamentos a crédito nesta conta refletem depósitos e créditos de cobrança referentes a recebimentos por vendas do contribuinte. Estes lançamentos tinham sempre como contra-partida a conta BANCOS C/ MOVIMENTO e foram auditados durante a presente ação fiscal, sem a constatação de divergências. Portanto, quaisquer estornos referentes a estes lançamentos de recebimento teriam que se refletir na conta BANCOS C/ MOVIMENTO e nos respectivos extratos de movimentação financeira, o que não ocorreu.

Além disso, estes recebimentos por vendas lançados na conta CLIENTES DIVERSOS não transitavam, indevidamente, pela conta CAIXA, portanto não cabem lançamentos de estornos ou transferências para acerto de contas. No Novo Dicionário da Língua Portuguesa (Aurélio), 2ª. edição, estorno está conceituado como "Retificação de erro cometido pelo lançamento indevido de uma parcela em crédito ou débito e assentamento de igual quantia na conta oposta". Não há, portanto, o que estornar, pois, não houve lançamento anterior creditando a conta CLIENTES DIVERSOS e debitando a conta CAIXA.

Os estornos e transferências realizados na conta CAIXA, ao final de cada trimestre, poderiam ser, de forma de "maquiar" o balanço, não revelando os elevados saldos desta conta e, portanto, não levantando suspeitas para qualquer auditoria contábil/fiscal mais superficial.

De qualquer forma o crédito da conta CAIXA somente se materializou contabilmente com os lançamentos de estornos e transferências em questão e serão estas datas, portanto, consideradas como a dos efetivos pagamentos a beneficiários não identificados.

(...)

Como dito, a exigência do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 (35%) tem **natureza de presunção legal**, ou seja, a partir de um fato conhecido (os pagamentos materializados nos registros a crédito da conta contábil Caixa) e da negativa, da recalcitrância, da fiscalizada em informar o destinatário ou a real origem econômica dos pagamentos (materializados nos registros a crédito da Conta Caixa - estornos e transferenciais), a lei permite a exigência do tributo de quem fez o pagamento, por uma presunção de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária.

Nesse viés, o contribuinte pode afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica, pois a presunção legal é relativa, admite prova em contrário. Porém, recorrente não produziu prova em contrário, hábil, idônea, cabal, tanto na fase de fiscalização, quanto na primeira instância, bem como nesta instância recursal.

A tributação do IRRF incidente sobre o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado é prescrita com base numa presunção legal relativa que autoriza que o fato indiciário (pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado) seja equiparado ao fato presumido (omissão de rendimento por parte de quem quer seja o beneficiário do pagamento). Não se trata de autuação baseada em indícios, com alega a recorrente. Uma vez caracterizado o fato indiciário, a sua equiparação com o fato presumido é uma determinação legal.

Por expressa determinação legal, sujeitam-se ao IRRF, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo **pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado**, assim como os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

O IRRF cobrado em face da não identificação do beneficiário ou da não comprovação da operação ou sua causa decorre da presunção legal de que a fonte pagadora assumiu o ônus pelo pagamento do imposto que deixou de reter e recolher em face de pagamentos comprovadamente efetuados a terceiros, sendo erigido pela lei, nestes casos, à condição de responsável pelo seu pagamento. Esta previsão legal não tem a natureza de sanção por ato ilícito e se coaduna com o princípio da praticabilidade tributária.

A presunção legal, como já dito, inverteu o ônus da prova.

Vale dizer, o ônus probatório da não ocorrência do fato probando (infração imputada) é do sujeito passivo, que poderá afastar a presunção legal, mediante produção de prova hábil, idônea, cabal, em contrário.

Durante o procedimento de fiscalização e na fase processual (tanto na instância *a quo*, quanto nesta instância recursal), o sujeito passivo não produziu prova para afastar a presunção legal da infração imputada **PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS**.

Portanto, deve mantida a infração imputada.

MULTA DE OFÍCIO 75%. FALTA DE PAGAMENTO DO IRRF EXCLUSIVAMENTE NA FONTE. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS

A recorrente argumentou, nas razões de defesa, da incompatibilidade ou impossibilidade de exigência da multa de ofício, no percentual de 75%, juntamente com o IRRF de alíquota de 35% (art. 61 da Lei 8981/95) que haveria dupla penalidade.

Segundo seu entendimento, o art. 61 da Lei nº 8.981/95 criou uma nova espécie de penalidade, de tal sorte que impossível aplicar a alíquota definida naquele dispositivo legal conjuntamente com a multa de ofício, porque isto importaria num *bis in idem*.

Equivocado é o raciocínio da contribuinte.

O art. 61 não criou uma nova penalidade, apenas determinou a incidência do imposto de renda exclusivo de fonte, à alíquota de 35%, com o reajustamento da base de cálculo, sustentado na presunção legal de que os pagamentos ali descritos foram utilizados em operação, passível de tributação, em que, em virtude do desconhecimento do beneficiário ou da sua natureza, desloca-se a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente para quem efetuou o pagamento.

Como se vê, não se trata de penalidade, mas de uma presunção legal que atribui à fonte pagadora o dever de arcar com o imposto que deveria ser recolhido do beneficiário do rendimento. Logo, não pode prosperar a alegação da defesa de dupla penalidade.

Verificando-se, como no presente caso, a ocorrência das hipóteses previstas no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, exige-se da fonte pagadora o imposto de renda, exclusivo de fonte, à alíquota de 35%, com o reajustamento da base de cálculo, acompanhado da multa de ofício, no percentual de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, Lei nº 9.430/96.

TAXA SELIC SUCEDÂNEA DOS JUROS DE MORA

A Contribuinte, nas razões de defesa, argumentou que a Taxa SELIC não se presta para cobrança de tributos, por ser ilegal e inconstitucional.

Não conheço, no mérito, da arguição de inconstitucionalidade, conforme verbete da Súmula CARF nº 02:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, a aplicação da Taxa SELIC na cobrança de tributos federais é matéria pacífica. Matéria sumulada pelo CARF:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 5

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Por tudo que foi exposto, voto para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel