



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721737/2021-03
ACÓRDÃO	1201-007.394 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SAE DIGITAL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018, 2019

NULIDADE. CONCOMITÂNCIA. JUDICIAL.

O art. 63 da Lei nº 9.430/96, ao prever a hipótese da constituição de crédito tributário com exigibilidade suspensa para prevenir a decadência, superou a interpretação literal do art. 62 do Decreto nº 70.235/72, segundo a qual a existência de alguma medida judicial que determine a suspensão da cobrança do tributo obstaculizaria a instauração de um procedimento de ofício.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019

PAGAMENTO SEM CAUSA. PROVA DA CAUSA. REQUISITOS.

Os requisitos para a prova da causa de pagamentos não se confundem com os requisitos para a dedutibilidade de despesas, e a prova da causa dos pagamentos deve ser analisada à luz do contexto econômico e comercial em que as operações avaliadas se dão, sem cuja consideração não se pode propriamente analisar e compreender a documentação comprobatória da causa dos pagamentos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simoes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi e Nilton Costa Simoes(Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de lançamento fiscal efetuado por meio do qual foi formalizada exigência a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) relativo a diversos pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados realizados no período de 2018 (abril e maio) e 2019 (janeiro, fevereiro, abril e junho), com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981/95. A multa de ofício foi qualificada.

A fiscalização partiu da verificação da higidez de ágio constituído na aquisição da Volantino pela EAS Holding, do Grupo Arco, que também teria adquirido o Recorrente.

A autoridade autuante concluiu que o Contrato de Compra e Venda da Volantino (sociedade alienada) traz em anexo também um Contrato de Prestação de Serviços Transitórios celebrado entre a Spiralle (sociedade dos alienantes da Volantino) e própria Volantino (fls. 112 a 120)” que teria dado ensejo a diversos pagamentos em montantes da ordem de R\$ 700.000,00 como contraprestação por serviços de refeitório, telefonia, transporte, impressão, material de escritório, TI, RH, limpeza e suporte de redes pelo prazo de 6 (seis) meses.

Intimado o Contribuinte a comprovar a causa dos pagamentos, apresentou somente notas de débito de supostos reembolsos de despesas, e os comprovantes de pagamento, deixando de apresentar notas fiscais.

Paralelamente, a autoridade autuante verificou nos sistemas da Receita Federal, que a beneficiária dos pagamentos nunca declarou receitas superiores a R\$ 100,00 ao ano e jamais teve empregados ou atividade efetiva, a despeito de ter recebido pagamentos da ordem de R\$ 700.000,00 como contraprestação pelos supostos serviços contratados.

Diante disso, classificou-se os pagamentos como sem causa, dando ensejo ao lançamento do IRRF de que trata o art. 61 da Lei nº 8.981/95.

A Multa de Ofício foi qualificada com enquadramento legal no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, combinada com os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. A sonegação, fraude e conluio teriam sido verificadas nas seguintes práticas:

“82. Na hipótese destes autos, as figuras da sonegação, da fraude e do conluio são facilmente identificadas. Primeiramente, o fato de a Spiralle não emitir notas fiscais e omitir seus rendimentos configura a clássica sonegação, na medida em que tais omissões buscam impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fazendária. Por sua vez, a criação de diversas empresas com o intuito de dividir as receitas e obter menor incidência tributária é prática que se amolda à figura da fraude e, por fim, a participação do Grupo Arco, por meio da NS Educação, empresa que fez os pagamentos, e da NS Ventures, empresa que firmou contrato fictício, configura conluio, ajuste entre as partes com o intuito de atingir a sonegação e a fraude.”

O Contribuinte ofertou Impugnação, alegando:

- 1) Nulidade do lançamento por ausência de descrição clara dos fatos no auto de infração, cerceando o direito de defesa da Requerente e infringindo os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa;
- 2) A concomitância entre a presente discussão administrativa e duas ações judiciais propostas pela empresas para debater a higidez da operação de aquisição do próprio Recorrente e do ágio envolvido nessa aquisição (processos nºs 5014401-52.2019.4.04.7000 e 5036253-35.2019.4.04.7000);
- 3) Que a autuação foi fundada em mera presunção, notadamente quanto à qualificação da multa de ofício, dado que não houve prova do elemento doloso;
- 4) Alega que a beneficiária dos pagamentos foi identificada, o que bastaria para afastar a autuação;
- 5) Alega que as causas dos pagamentos também foram comprovadas;
- 6) Alega a impossibilidade de responsabilização do Recorrente por ato de omissão de receitas supostamente praticado por parte não relacionada, do qual não auferiria nenhum benefício econômico;
- 7) Questiona a ocorrência de dolo, fraude e conluio, que não foram comprovados;
- 8) Afirma que a multa qualificada seria confiscatória;
- 9) Formula pedido de diligência ou perícia; e

10) Formula pedido genérico de juntada posterior de provas e documentos.

O Acórdão Recorrido deu provimento parcial à Impugnação, para afastar a qualificação da Multa de Ofício, restando assim ementado.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019 Ementa:

Nulidade do Lançamento.

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova compete a quem alega. Nesse sentido, alegações sem a correspondente comprovação constituem-se em pontos que não podem ser considerados pela Autoridade Julgadora. Esta, em sua análise, deve-se pautar pela aplicação do direito, com fulcro nas provas exibidas pelas partes envolvidas. Ao teor dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, compete ao sujeito passivo trazer, juntamente com suas alegações impugnatórias, todos os documentos que tragam a elas força probante.

IRRF. PAGAMENTO SEU CAUSA OU OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA.

Por expressa previsão legal exige-se o IRRF sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada, ainda que o beneficiário seja identificado.

MULTA QUALIFICADA DE 150%.

Não demonstrado nos autos que a ação da empresa se enquadrava no previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964, não cabe a aplicação da multa qualificada de 150%.

Pedido de Diligência/Perícia. Indeferimento.

Não cabe a realização de diligência ou perícia quando se tratar de matéria de prova a ser feita mediante a mera juntada de documentos pelo contribuinte, quando da interposição da impugnação. Quando a verificação da procedência do feito fiscal dependa de um conhecimento que um agente do fisco, por atribuição inerente ao cargo que ocupa, tenha que dominar, não há necessidade de realização de diligência/perícia.

Juntada Posterior de Provas. Não Ocorrência de Situação Permissiva. Preclusão.

A interessada trouxe os documentos que julgou necessários à instrução de sua peça defensiva, não cabendo fazer um pedido genérico para futura juntada de documentos, sem alinhar a hipótese legal em que se funda tal pedido.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em seu Recurso Voluntário, o Recorrente alega que:

Muito embora as autoridades fiscais tenham dedicado extensas passagens para emitir juízo de valor acerca da reorganização societária realizada pelo Grupo Arco, o crédito tributário sob discussão no presente Processo Administrativo decorre da realização de pagamentos efetuados pela Volantino (posterior NS Educação Ltda. – “NS educação”) que tiveram como beneficiário a Spirale Participações Ltda. (“Spirale”), em decorrência de rateio de despesas incorridas pelos antigos proprietários da sociedade alienada para o Grupo Arco Educação no período de transição da administração das atividades dos antigos para os novos proprietários.

Ao suceder os negócios explorados pelos Vendedores que não foram alienados ao Grupo Arco, a Spirale (detida pelas mesmas pessoas físicas que alienaram as participações societárias na Volantino) passou a ser a locatária do imóvel em que eram exploradas as atividades da própria Spirale e da Volantino, temporariamente. Bem como a Spirale passou a ser a contratante de diversos serviços que atenderam ao referido estabelecimento e aos negócios das duas sociedades.

Neste contexto, por um determinado período de tempo – 6 meses conforme depreende-se da leitura do Contrato de Compra e Venda, a Spirale se comprometeu a manter o fornecimento de determinadas atividades para a Volantino.

Neste contexto também foi estabelecida a sublocação parcial de imóvel localizado na Rua Santa Mônica, 651, Cotia /SP, por meio do CSI (doc. nº 06 da impugnação) para servir de imóvel comercial na realização das atividades da Volantino (posterior NS Educação). Para tanto, foi celebrado Contrato de Sublocação Imobiliária (“CSI”) no qual está expressamente declarado que a Spirale era possuidora direta do imóvel sublocado, que, por sua vez, celebrou sublocação do imóvel à Volantino.

26. Neste contexto, a Volantino realizou o pagamento de reembolso das despesas incorridas pela Spirale por meio da emissão de notas de débito, acompanhadas de relatórios que justificavam o montante cobrado. A Volantino honrou com os compromissos na forma estabelecida em contrato, mediante a avaliação de documentos que comprovavam a efetiva ocorrência de custos. A prática da Volantino é legal, formalmente documentada e somente por estes fatos a sociedade poderia ser responsabilizada. (grifo nosso)

Por fim, com a finalidade de centralizar a operação do Grupo Arco na Recorrente, a EAS e a Volantino (posterior NS Educação) foram incorporadas pelo Recorrente, razão pela qual a sociedade é responsabilizada pela suposta realização de pagamento sem causa pela Volantino.

As Autoridades Fiscais consideraram que os valores reembolsados à Spirale teriam sido remetidos sem causa, fato evidenciado pela suposta ausência de

comprovação na prestação dos serviços entre as sociedades, bem como pela suposta ausência de comprovação pela Spirale com relação a titularidade do imóvel sublocado.

Em resposta aos referidos TIFs, a Recorrente apresentou o escopo dos serviços presentes no contrato, notas de débito (doc. nº 08 da impugnação) e os comprovantes de pagamento (doc. nº 09 da impugnação) relativos aos serviços prestados pela Spirale.

Além disso, em relação ao imóvel localizado na Rua Santa Mônica, 651, Cotia /SP, a Recorrente informou que, de acordo com as declarações contidas no CSI, a Spirale teria se declarado de boa-fé possuidora direta do imóvel e legalmente apta a celebrar a sublocação junto a Volantino.

A argumentação trazida no Acórdão Recorrido promove inovação e foca na ausência de comprovação de que as despesas elencadas no Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (i) seriam necessárias para as atividades da autuada; e se (ii) foram efetivamente realizadas. Ademais, o a r. decisão recorrida aponta para o ônus da Recorrente de apresentar documentos hábeis e idôneos que comprovassem a natureza das despesas, e menciona de forma expressa o seu entendimento quanto a natureza do pagamento que foi realizado, qual seja reembolso pela prestação de serviços comuns, e não a prestação de serviços diretamente pela Spirale que demandasse a emissão de notas fiscais, mas não há, no presente Processo Administrativo, qualquer discussão atinente à dedutibilidade de tais despesas.

O Auto de Infração seria nulo por haver concomitância com os processos judiciais que debatem a higidez da compra da Volantino em cujo bojo se deu a celebração do contrato cujos pagamentos foram reputados sem causa, operação de reestruturação essa cujas críticas nortearam a autuação.

O Auto de Infração seria nulo por ausência de descrição clara e precisa da autuação lavrada, não delimitar de forma clara (i) quais as operações supostamente não foram esclarecidas pela Recorrente; (ii) qual o motivo levou a Fiscalização a entender que a documentação disponibilizada não teria sido suficiente para evidenciar o motivo das transações financeiras; e (iii) quais os atos dolosos que foram praticados pela Recorrente em conluio com os Vendedores e que justifica o lançamento de multa de ofício majorada; possuindo apenas pouco mais de uma página para tratar efetivamente dos supostos pagamentos sem causa realizados pela Volantino.

A autuação foi lavrada com base em mera presunção, por não terem sido indicadas provas para fundamentar a ausência de causa dos pagamentos, inexistindo qualquer documento ou, sequer, indício da existência de prática de condutas coordenadas entre as sociedades para fraudar o fisco, tão pouco qualquer movimentação realizada pela Volantino com esta finalidade, o que ensejou o cancelamento da qualificação da multa de ofício pela DRJ.

A DRJ não apreciou o material probatório apresentado pela Recorrente, tanto é que a Decisão Recorrida menciona a documentação uma única vez (Fls 2177). O Acórdão se furtou da análise dos documentos e explicações apresentados na Impugnação da Recorrente, limitando-se a replicar os argumentos já trazidos no TVF sem acrescentar comentários acerca das provas produzidas e juntadas no processo.

Basta identificar os beneficiários para afastar a autuação.

Quanto à causa dos pagamentos, resta demonstrado e comprovado que os pagamentos foram efetuados pela Volantino como reembolso à Spirale dos gastos incorridos por esta segunda sociedade no contexto da transição da administração dos negócios adquiridos pela EAS (Grupo Arco Educação). Trata-se de gastos com serviços de refeitório, telefonia (móvel e fixa), transporte de funcionários, impressão, fornecimento de material de escritório, limpeza e copa, pessoal de Tecnologia da Informação (TI), Recursos Humanos (RH), limpeza, RH, sublocação parcial de imóvel e outros.

O Recorrente não pode ser punido se a Spirale de alguma forma pratica atos visando a lesar o Fisco, pois trata-se de parte não relacionada cujas práticas não propiciam qualquer benefício ao Recorrente.

A multa de 75% também é abusiva, devendo ser reduzida a patamares de 20 ou 30% conforme entendimento dos tribunais superiores.

Subsidiariamente, requer a conversão do julgamento em diligência

Protesta pela juntada posterior de documentos.

É o Relatório.

VOTO

1 ADMISSIBILIDADE

Trata-se de recurso tempestivo e que preenche os demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Cabe frisar que o contribuinte aduz argumento de *abusividade* da multa de ofício de 75% prevista pelo art. 44, I da Lei nº 9.430/96, utilizando como referencial Acórdãos do Supremo Tribunal Federal que reconheceriam o caráter confiscatório de multas em patamares similares. Trata-se de alegação de violação a princípios constitucionais, como a capacidade contributiva (art. 145, §19, CF/88) e não-confisco (art. 150, IV, CF/88).

Ocorre que afastar a aplicabilidade lei com base em princípios constitucionais implicaria, no caso em questão, o reconhecimento de inconstitucionalidade da lei tributária, encontrando óbice na Súmula CARF nº 2, já que a análise de inconstitucionalidade por violação a

princípios constitucionais extrapola a competência deste Conselho. Trata-se de súmula que entendo obstar o conhecimento desta parcela do recurso.

De qualquer maneira, em função do princípio da colegialidade, considerando o entendimento da maioria dos membros deste colegiado, conheço do recurso mas nego provimento ao pedido.

2 DIREITO

2.1 PRELIMINARES DE NULIDADE

2.1.1 NULIDADE POR CONCOMITÂNCIA COM PROCESSOS JUDICIAIS

O Recurso Voluntário sustenta a nulidade do Auto de Infração por suposta concomitância com os processos judiciais que debatem a higidez da compra da Volantino em cujo bojo se deu a celebração do contrato cujos pagamentos foram reputados sem causa, seja porque o contrato que deu causa aos pagamentos foi celebrado nessas operações, seja porque a acusação fiscal dedicou expressiva parte do termo de verificação fiscal atacando a reorganização societária em si.

A leitura do TVF confirma que a autuação dedicou bastante energia para criticar a operação que deu ensejo à formação de ágio glosado em outra autuação, talvez porque foi a dedução do ágio que deu causa à presente fiscalização.

O próprio TVF reconhece que:

2. No que se refere ao tema, a empresa impetrou duas ações ordinárias junto à Justiça Federal no Paraná, a primeira em 28 de março de 2019 e a segunda em 15 de julho de 2019, as quais ganharam os números 5014401-52.2019.4.04.7000 e 5036253-35.2019.4.04.7000, respectivamente. Nessas ações a empresa busca o reconhecimento do direito de amortizar, para fins fiscais, na primeira ação, o ágio decorrente da aquisição de 70% dela própria e, na segunda, o ágio decorrente da aquisição dos seus 30% restantes e o ágio decorrente da aquisição da empresa Volantino Participações Ltda, doravante referida apenas como Volantino.

Entretanto, não vislumbro concomitância, na medida em que, conforme reconhecido pelo Contribuinte, o objeto dos processos judiciais números 5014401-52.2019.4.04.7000 e 5036253-35.2019.4.04.7000 é o reconhecimento do direito à amortização fiscal do ágio, que não se discute aqui e nem tem influência direta sobre o mérito do presente processo, como inclusive reconhece o contribuinte ao introduzir seu Recurso defendendo a irrelevância das considerações tecidas pela autuação sobre a dedução fiscal do ágio e a reorganização societária que lhe deu causa.

De todo modo, ainda que houvesse concomitância, não haveria de se falar em nulidade da autuação, pois a concomitância implica a impossibilidade de discutir

administrativamente o crédito tributário, não a impossibilidade de se efetuar o lançamento quando o crédito tributário não se encontrar constituído. É o que inferimos da Súmula CARF nº 01.

“Súmula CARF nº 1

Aprovada pelo Pleno em 2006

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).”

A redação atual do art. 62 do Decreto nº 70.235/72 traz vedação literal à instauração de procedimento fiscal contra o sujeito passivo, mas só quando houver decisão judicial determinando a suspensão de cobrança.

Art. 62. Durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança, do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente, à matéria sobre que versar a ordem de suspensão. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

Parágrafo único. Se a medida referir-se a matéria objeto de processo fiscal, o curso deste não será suspenso, exceto quanto aos atos executórios. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

Essa interpretação literal foi contudo superada por lei posterior especial, qual seja, o art. 63 da Lei nº 9.430/96, que ao prever a hipótese da constituição de crédito tributário com exigibilidade suspensa para prevenir a decadência superou a interpretação literal do dispositivo.

Dessa maneira, eventual concomitância não tornaria a autuação nula, pois é dever da autoridade fiscal lavrar o Auto de Infração pertinente sob pena de decadência, inclusive na hipótese de existência de medida judicial suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, conforme a Súmula CARF nº 17.

“Súmula CARF nº 17

Aprovada pelo Pleno em 2006

Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).”

No caso não foi acostada aos autos qualquer decisão judicial, tampouco há notícia de concessão de medida liminar suspendendo a exigibilidade do crédito. De qualquer maneira, ainda que houvesse, a autuação não seria nula.

Com estas razões, afasto a preliminar de nulidade.

2.1.2 NULIDADE POR AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO CLARA E PRECISA DA INFRAÇÃO

O Recorrente também defende que a autuação seria nula por ausência de descrição clara e precisa da autuação lavrada, que teria deixado de delimitar de forma clara quais as operações supostamente não foram esclarecidas pela Recorrente, qual o motivo levou a Fiscalização a entender que a documentação disponibilizada não teria sido suficiente para evidenciar o motivo das transações financeiras, e quais os atos dolosos que foram praticados pela Recorrente em conluio com os Vendedores e que justifica o lançamento de multa de ofício majorada; possuindo apenas pouco mais de uma página para tratar efetivamente dos supostos pagamentos sem causa realizados pela Volantino.

Trata-se de questão que se confunde com o mérito, e com ele será analisada.

2.2 MÉRITO

2.2.1 PEDIDO DE PRODUÇÃO DE TODAS AS PROVAS EM DIREITO ADMITIDAS

O pedido genérico de produção de provas não encontra amparo legal, dado que o processo administrativo tributário não possui necessariamente uma fase instrutória nos moldes do processo civil. As provas devem ser apresentadas pelo contribuinte juntamente com sua Manifestação de Inconformidade, conforme o artigo 16 da Lei nº 70235/72, admitindo-se via de regra a juntada extemporânea de provas quando pertinentes ao processo.

No caso, contudo, o pedido é genérico e injustificado, não merecendo acolhimento.

2.2.2 SUFICIÊNCIA DA IDENTIFICAÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS PARA AFASTAR A COBRANÇA DE IRRF

A questão que se coloca é se identificação dos beneficiários permite o lançamento do IRRF de que trata o art. 61 da lei nº 8.981/95.

Parcela da Doutrina partilha da tese de que a ausência de identificação da causa dos pagamentos não pode ensejar a aplicação do IRRF de que trata o art. 61 da Lei nº 8.981/95 quando os beneficiários forem identificados. É o entendimento exposto pela relatora da Resolução CARF nº 1201-000.653

“34. A autuação tem como objeto a exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte, que é regulamentado pelos artigos 674 e 675 do Decreto nº3000/1999 (RIR/99) e artigo 61 da Lei nº 9.891/1995, *verbis*:

“Lei nº 8.981/1995.

*Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, **todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado**, ressalvado o disposto em normas especiais.*

*§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, **aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa**, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.*

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.”

(...)

“35. A partir da leitura dos dispositivos acima, especificamente o artigo 61 da Lei nº 9.891/1995, verifica-se que existem 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). Da leitura dos dispositivos supra, conclui-se 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.

36. 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.

37. Nessa hipótese, 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. Trata-se, claramente, de norma de caráter excepcional.

38. 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.

38. 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 8.891/95.

39. Note-se que, a comprovação da causa ou operação dos pagamentos prevista nessa hipótese, não possui as mesmas exigências da comprovação de necessidade no caso de glosa de despesas (artigo 299, do RIR)1. Não se pode confundir a não

comprovação dos requisitos para fins de dedução dos dispêndios (causa para glosa) com a inoccorrência 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 IRFonte nos termos do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995.

40. 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 e que a operação correspondente de fato ocorreu, não se aplica a tributação e IRRF prevista no 61, §1º, da Lei nº 8.981/95.

41. Nesse sentido, é o estudo realizado por Luis Henrique Marotti Toselli², verbis:

“Realmente a não comprovação da necessidade do dispêndio pela fonte pagadora (fato este que motiva a glosa), somada à hipótese de não identificação do destinatário do pagamento, evita o conhecimento de quem auferiu o rendimento correspondente. Nessa situação, é evidente que a pessoa jurídica que efetua os pagamentos possui relação direta com o fato gerador do imposto sobre a renda, afinal é ela que transfere a riqueza tributável. É dever, contudo, da fonte pagadora identificar individualmente os beneficiários das vantagens concedidas, sob pena de sujeição passiva por responsabilidade.

(...)

Ajeitando-se na estrutura lógica no qual inserido, cumpre observar que o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 continua tendo o propósito de evitar que empresas sejam utilizadas como “ponte” ou como fonte de pagamentos (ainda que sem causa) que não permitam identificar os efetivos beneficiários, inibindo, com isso, o rastreamento do destino da renda e sua tributação.

É a ausência de identificação para quem pagou, e não a que título que pagou, a hipótese de incidência da responsabilidade tributária pela retenção do IRFonte. Isso porque a ilicitude da causa, por si só, jamais poderia constar no antecedente da norma legal de incidência tributária sobre a renda (lembra-se do non olet), até mesmo porque tributo não constitui sanção. É por isso que a aplicação dos artigos 61 e 62 da Lei nº 8.981/1995, segundo nosso ponto de vista, está restrita às hipóteses de pagamentos, ainda que já glosados por falta de comprovação de causa, para beneficiários não identificados.

A causa, conforme exaustivamente abordado, é irrelevante para fins de tributação da renda. Ainda que ilícita, não impede a cobrança por parte daquele que dispôs de seus efeitos econômicos.

O mesmo, porém, não ocorre com a não identificação do beneficiário. Se a pessoa jurídica (fonte pagadora) não informa para quem concedeu a vantagem ou para quem entregou recursos, impedindo, com isso, que o verdadeiro titular dos rendimentos seja apontado, legítima a imputação da tributação pelo IRFonte.”

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

43. Nos pagamentos para beneficiários identificados a douta SRFB teve plenas condições de fiscalizar e apurar eventual omissão. No mais, a autuação de IRRF não pode servir como instrumento para suprir eventual ocorrência de decadência relativa à cobrança de receitas omitidas pelos beneficiários.

44. Por fim, o artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981 é claro ao consignar ser cabível a incidência do IRFonte “quando não for comprovada a operação **ou** a sua causa”. Diante do critério alternativo adotado pelo legislador, não há dúvidas de que, uma vez demonstrada a ocorrência da operação, deve ser afastado IRFonte. Em outros termos, a suposta inexistência de causa (comporta alto grau de subjetividade e é alvo construções mirabolantes por parte da autoridade fiscal critérios não razoáveis, desproporcionais e ilegais) não pode por si só legitimar a exigência do IRFonte à alíquota de 35% quando demonstrada a efetiva ocorrência da operação.

45. A partir desses pressupostos teóricos, passo a analisar as circunstâncias fáticas do caso.”

A relatora estabeleceu uma relação de equivalência entre os termos “pagamento” (do *caput*) e “operação”, (do parágrafo primeiro), e dela extraiu uma relação alternativa pela qual, comprovado o pagamento ou a causa, o contribuinte lograria êxito em afastar a aplicação do art. 61.

Divirjo quanto à equivalência dos termos. O §1º pressupõe a existência de pagamento para então confirmar a incidência da tributação prevista no *caput* quando não seja identificada a operação ou sua causa.

“§ 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.” (g.n.)

Admitir a equivalência dos termos levaria à paradoxal conclusão de que seria possível cogitar de um pagamento efetuado cujo pagamento (operação) não foi comprovado.

A redação do parágrafo primeiro prevê a incidência do IRRF de 35% “**quando não for comprovada a operação ou a sua causa**”, ou seja, quando *qualquer um desses dois elementos* não restar comprovado.

Na época da edição do art. 61 da Lei nº 8.981/95, a alíquota máxima do Imposto de Renda das Pessoas Físicas era justamente a de 35%, conforme preconizava o artigo 62 da mesma lei. Por isso a ausência de identificação do beneficiário é harmônica com as consequências do art.

61. Se não é possível conhecer o beneficiário e verificar se ele omitiu receitas, o Fisco não poderá dele exigir o Imposto de Renda e os montantes a ele entregues pela fonte serão líquidos do Imposto. Por isso, exige-se *exclusivamente* da fonte o tributo, à alíquota máxima que poderia incidir sobre a pessoa física (na época, de 35%).

Ocorre que a despeito da revogação da hipótese que elevava a tributação da pessoa física para 35%, permaneceu no ordenamento a alíquota prevista pelo art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Sob esta ótica, concordo que a interpretação literal do dispositivo leva a uma tributação excessiva e extrapola a pretensão do legislador quando previu a hipótese. Entretanto, talvez seja justamente esta uma daquelas situações em que a vontade do legislador se perde no tempo e acaba adulterada por redações legais que ampliam o escopo originalmente idealizado pelo legislador, criando vida própria.

De toda forma, penso que a interpretação pretendida pela defesa, muito embora busque a teleologia da norma e sua harmonização com o sistema jurídico como um todo, demandaria uma adulteração do texto legal, que estabelece a suficiência da ausência de um dos elementos.

Em síntese, concordo que se trata de exigência desprovida de sentido e desconexa com a teleologia da norma nos casos em que o beneficiário foi identificado, mas, neste estágio de meu pensar, não consigo vislumbrar no texto posto espaço para a interpretação do contribuinte.

Pelo exposto, afasto a tese de defesa.

2.2.3 CAUSA DOS PAGAMENTOS

A análise do contexto econômico em que as operações avaliadas se dão é deveras relevante para a determinação da normalidade das operações e para a própria análise e compreensão da documentação comprobatória da causa dos pagamentos, questionada no caso em questão.

O Contrato de aquisição de participações societárias da Volantino previu a celebração de instrumento de sublocação do imóvel compartilhado por ela e pela Spirale, assim como a “prestação de serviços transitórios” sob discussão.

Quanto à sublocação, o contrato de fls. 121 e ss. é específico quanto à parcela objeto de sublocação, e prevê suas condições essenciais, sendo irrelevante qualquer comprovação de que a Spirale detinha a posse do imóvel, já que a declaração neste sentido constante à fls. 122 no contrato bastaria à sua responsabilização contratual caso a Spirale não garantisse o uso do imóvel à Volantino.

No caso, nada há de suspeito no contrato de sublocação, e nenhuma notícia há nos autos no sentido de que a posse da parcela sublocada não tenha sido garantida, razão pela qual entendo a documentação suficiente à prova da causa dos pagamentos.

Sobre os montantes aos quais dizem respeito a cláusula 3.2 do contrato de sublocação, tratam-se de encargos assumidos pelos locadores e sublocadores na esmagadora maioria dos contratos de sublocação, mas que no caso ganham color adicional já que prevê-se o *gross-up* das quantias.

De todo modo, tratando-se de autuação por falta de demonstração da causa dos pagamentos, entendo que a atipicidade do reajustamento dos valores é irrelevante.

Sobre os serviços prestados, o Recorrente defende que os serviços disponibilizados seriam custeado mediante reembolso dos custos incorridos pela Spirale, não se tratando propriamente de prestação de serviços, mas quase que de um rateio de custos.

O contrato de prestação de serviços transitórios encontra-se a partir das fls. 112 dos autos, e sua redação prevê tanto o pagamento efetivo pela prestação de serviços, que a princípio deveriam ser objeto de nota fiscal, quanto o reembolso por custas e despesas incorridas em tal prestação, cujo reembolso independe de emissão de nota fiscal, comportando emissão de nota de débito.

“IV. REMUNERAÇÃO

4.1 Responsabilidade por Salários e Encargos. Durante todo o período de prestação dos Serviços à Cliente por qualquer dos empregados da Prestadora sob este Contrato, (a) tais empregados permanecerão empregados da Prestadora, e não deverá ser considerado empregado da Cliente para qualquer propósito, e (b) a Prestadora será a única responsável pelo pagamento e provisão de todas as verbas salariais, bonificações, comissões, benefícios a empregados, incluindo indenizações e compensações trabalhistas, e pelo recolhimento e pagamento dos impostos aplicáveis ("Verbas Trabalhistas").

4.2 Termos de Pagamento e Matérias Relacionadas. A Cliente pagará à Prestadora o valor fixo mensal específico de cada Serviço conforme a Tabela de Serviços. A Cliente também reembolsará a Prestadora até os 100 (decimo) dia útil de cada mês pelas despesas e desembolsos razoáveis e documentadas que incorrer durante a prestação do Serviço.

4.2.1 A Prestadora deverá fornecer faturas mensais à Cliente ("Faturas") pelos Serviços. Estas faturas deverão descrever (1) os valores mensais devidos pelo Cliente pelos Serviços, e (2) custas e despesas incorridas pela Prestadora.”

Dessa forma, o contrato firmado entre a Volantino e a Spirale não materializava mero acordo de compartilhamento de custos, mas de prestação de serviços, cuja prova documental suficiente seria as faturas descrevendo a causa das cobranças e as notas fiscais emitidas pela prestação dos serviços. Trata-se da prova em seu standard mais adequado, mas entendo que a causa dos pagamentos pode ser provada por outros meios.

O contrato, nesse sentido, previa o preço por cada serviço, assim como a obrigação de mensalmente definir quais dos itens da tabela anexa seriam prestados no mês subsequente;

“1.3 Até o dia 20 de cada mês, a Cliente deverá especificar à Prestadora, mediante o envio de notificação nos termos da Cláusula 8.1 abaixo, quais dos Serviços descritos na Tabela de Serviços deverão ser prestados no mês subsequente.”

Assim, entendo que, relativamente à prestação de serviços, basta a prova de que os pagamentos não foram sem causa, a correlação de valores e alguma demonstração das tratativas naturais à execução do contrato.

Claro, em ambos os casos (sublocação e prestação de serviços) o Recorrente deve apresentar alguma correlação entre os valores para cujo esclarecimento foi estabelecido e as causas apontadas.

O Recorrente alega que apresentou o escopo dos serviços presentes no contrato, notas de débito (doc. nº 08 da impugnação) e os comprovantes de pagamento (doc. nº 09 da impugnação) relativos aos serviços prestados pela Spirale.

As notas de débito de fato vieram aos autos, e muito embora parte dos valores, a serem pagos conforme o contrato de prestação de serviços transitórios, demandem em meu entender a emissão de nota fiscal, para a prova da causa dos pagamentos consistem provas bastantes, na medida em que indica-se em cada uma das notas de débito que tratam-se de valores relativos ao contrato de prestação de serviços transitórios, e discrimina-se em cada uma delas, no campo de observações, comentários acerca do controle de valores antecipados, como o que se verifica à fl. 1992, que explica a decomposição de valores afeita ao comprovante de pagamento de fls. 2000 e 2002.

O e-mail contemporâneo aos fatos, de fls. 2019, por sua vez, comprova o envio do relatório de despesas para reembolso de que trata o contrato, encontrando correspondência de valores com o comprovante de pagamento de fls. 2010, de R\$ 21.949,29.

Sobre o fato de a Spiralle não ter declarado tais receitas com a prestação de serviços, trata-se de elemento que não afasta a prova da causa dos pagamentos, notadamente por tratar-se de parte independente do Recorrente. Na realidade, ao que tudo indica, a Spiralle interpretou os pagamentos recebidos como meros reembolsos de custos, razão pela qual emitiu notas de débitos ao invés de notas fiscais, mas isso não afasta a prova da causa dos pagamentos feita pelo Recorrente, que poderia dar ensejo a lançamento por omissão de receitas contra a Spiralle, mas não por pagamento sem causa contra o Recorrente.

Já os comprovantes relativos a pagamentos feitos a terceiros foram acostados às fls. 2.022 e ss., acompanhados de notas fiscais pela prestação de serviços, tratando-se também de prova suficiente da causa dos pagamentos.

Por fim, as considerações sobre a necessidade do pagamento, apostas no Acórdão Recorrido, dentre outros requisitos para a dedutibilidade de despesas parecem desconsiderar que no caso não houve glosa de despesas, o que torna, por exemplo, irrelevante a prova da necessidade ou da usualidade das despesas em questão, bastando a prova de sua efetividade que a meu ver foi suficiente à luz do contexto em que se deu a celebração dos contratos que lhes deram causa.

Pelo exposto, entendo comprovada a causa dos pagamentos, afastando a autuação.

3 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, afastar as preliminares de nulidade para, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah