



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

Processo n° 10166.721589/2010-24
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.341 – 1ª Turma
Sessão de 17 de janeiro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente INDRA BRASIL SOLUÇÕES E SERVIÇOS TECNOLÓGICOS S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. COEXISTÊNCIA COM GLOSA DE DESPESAS DO IRPJ.

I- Operação comercial revestida de normalidade pressupõe a efetiva prestação do serviço ou aquisição de mercadoria. Uma vez efetuado o pagamento, consoma-se cenário no qual (1) o tomador de serviços, com base na nota fiscal escriturada, pode deduzir da base de cálculo do imposto o valor pago pelo serviço, e (2) o prestador de serviços oferece à tributação os rendimentos auferidos pelo serviço prestado.

II - Desvirtuamento nas operações entre tomador e prestador de serviços, com utilização de notas fiscais frias para lastrear eventos inexistentes e mascarar a verdadeira causa de saída de recursos da empresa, fazem com que a empresa reduza a base de cálculo por meio da contabilização de despesa, e por outro lado, o beneficiário dos ingressos não os ofereça à tributação, por ser desconhecido.

III - Por isso, autuação fiscal recai sobre (1) a glosa da despesa do serviço prestado por parte do tomador de serviços e (2) o não oferecimento à tributação dos rendimentos decorrentes do serviço pelo prestador de serviços.

IV - Por determinação legal, o pólo passivo nas duas pontas da relação jurídica é preenchido pelo tomador de serviços. Na glosa de despesas, responde o tomador na condição de contribuinte, sujeito passivo direto, cabendo o lançamento de ofício de IRPJ. Quanto aos rendimentos não oferecidos à tributação, a sujeição passiva é deslocada do prestador de serviços (beneficiário que não pode ser identificado) para o tomador de serviços. Responde o tomador de serviços como sujeito passivo indireto pela tributação do IRRF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de impedimento do conselheiro André Mendes de Moura, alegada pelo patrono do contribuinte por ocasião da sustentação oral. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Flávio Neto

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa – Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ e CSLL, quanto ao ano-calendário de 2001 a 2004. O auditor fiscal aplicou multa de 150%, além de multa sobre estimativas mensais (fls. 1.889/1961). Consta do relatório fiscal (fls. 2031):

(...) I. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O presente procedimento fiscal foi aberto com a finalidade de serem refeitos os lançamentos anteriormente anulados em função de vício formal. (...)

De acordo com os Acórdãos nº 1301-0036 e 1301-00.023, proferidos pela 3ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), foi acolhida a preliminar de nulidade

de lançamento por vício formal. Esse vício de forma decorreu da falta de autorização escrita, antes do início do respectivo procedimento fiscal, para a realização de reexame de período já fiscalizado. (...)

Como os novos lançamentos destinam-se, apenas, a sanar o vício formal do qual decorreu a nulidade dos lançamentos anteriores, o atual procedimento não comportou fase instrutória (...)

III. IRREGULARIDADES (INFRAÇÕES APURADAS)

001 - CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS

COMPROVAÇÃO INIDÔNEA

Ficou comprovado que a Politec utilizou-se de transações fictícias com várias empresas inexistentes de fato, inaptas ou sem capacidade operacional para realizar a prestação de serviços contratada. Para isso, utilizou-se de notas fiscais inidôneas com o propósito de comprovar fraudulentamente os seus custos operacionais, na verdade inexistentes, o que resultou na redução ou não pagamento dos tributos que têm como base de cálculo o resultado econômico do exercício (lucro).

As empresas supostamente fornecedoras de serviços, foram objeto de fiscalização e de diligências. (...)

Foram identificados vários aspectos indicativos de irregularidades nas empresas citadas e que levaram a realização de diligências, entre os quais: 1) o modelo gráfico das notas fiscais da maioria das empresas era muito semelhante, somente diferenciado o logotipo da empresa, apenas de as notas indicarem a impressão por gráficas distintas, 2) várias empresas encontravam-se em situação de inaptidão, inativas ou com CNPJ inexistente, 3) empresas que tinham como sócio o Sr. Anair Cunha, procurador da Prodados Company Ltda. (...)

Dessa forma e por todo o anteriormente descrito, nesta infração estão sendo glosados os custos relacionados aos supostos serviços prestados, durante os anos-base 2001 a 2004, pelas empresas Dataflow Info-Sistemas Ltda., Consis Consultorias e Sistemas Ltda., Informática Engelin LTda., Centaufor Ltda., GTI Systemns Ltda. E L&N Consultoria Ltda.

Vale lembrar que os custosw relacionados aos supostos serviços prestados pela Prodados Company LTda já haviam sido expurgados do lucro real pela própria Politec antes do início da ação fiscal realizada pela DRF / Goiânia, motivo pelo qual não estão sendo objeto de glosa nesta infração. (...)

003 – PAGAMENTOS SEM CAUSA / OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA

FALTA DE RECOHLIMENTO DO IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA

Pelo descrito na infração nº 001, ficou comprovado que não houve a efetiva prestação dos serviços correspondentes às notas fiscais emitidas, ou supostamente emitidas pelas empresas Prodados Company Ltda., Dataflow Info-Sistemas Ltda., Consis Consultorias e Sistemas Ltda., Informática Engelin Ltda., Centaufor Ltda., GTI Systemns Ltda. e L&N Consultoria Ltda. No entanto, a empresa Politec apresentou documentação comprobatória (DOCs, TEDs e cópias de cheques) do pagamento de todas essas notas fiscais, sendo que, desta forma, esses desembolsos foram considerados como sem causa, visto que não houve a prestação dos serviços.

Dessa maneira, nesta infração está sendo lançado o imposto de renda na fonte que incide, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), sobre os mencionados pagamentos, conforme determina o art. 61, §1º, da Lei nº 8.981/95, visto que não houve a comprovação da operação que gerou esses desembolsos ou das causas dos mesmos.

Uma vez que o art. 61, §3º, da Lei nº 8.981/95 determina que haja o reajustamento do rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto, para se apurar a base de cálculo do IRRF considerou-se o valor líquido da nota fiscal (valor de emissão deduzido do IRRF) dividido por 65% (...)

O contribuinte apresentou impugnação administrativa (fls. 2.131), que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília. Colaciona-se trechos da ementa do acórdão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

CONDUTA DOLOSA. ATOS REITERADOS. UTILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS PARA LASTREAR CUSTOS E DESPESAS. PAGAMENTOS A SERVIÇOS FICTÍCIOS NÃO PRESTADOS.

A reiterada conduta da contribuinte, em contabilizar como custo, durante quatro exercícios consecutivos, notas fiscais inidôneas que não corresponderam à efetiva prestação de serviços e de efetuar pagamentos fictícios a serviços que nunca foram prestados, caracteriza uma série de atos ilícitos, planejados e ordenados, um a um, visando, deliberadamente, impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento, restando demonstrada a presença do elemento subjetivo doloso, com repercussão na contagem do prazo decadencial e na qualificação da multa de ofício. (...)

DOCUMENTOS FISCAIS. INIDONEIDADE. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO.

A inidoneidade de documentos fiscais não tem origem exclusivamente da declaração de inaptidão da emitente da nota fiscal. Constatando-se a ocorrência de situações no qual as empresas supostamente prestadoras de serviços inexistem de fato, com utilização de endereços fictícios, ausência de registros de inscrição ou AIDF' e divergências na numeração das Notas Fiscais, a documentação fiscal apresentada mostra-se tributariamente ineficaz, independentemente da declaração de inaptidão da emissora em ato oficial.

ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. PROVA DA INVERACIDADE DOS FATOS REGISTRADOS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Por sua vez, deixa a escrituração de fazer prova ao contribuinte quando a autoridade administrativa constata a ocorrência de ilícitos, e demonstra com provas contundentes que a escrituração não traduz os fatos efetivamente ocorridos e não se encontra lastreada por documentação probatória pertinente.

COMPROVAÇÃO INIDÔNEA. CUSTOS FICTÍCIOS GLOSADOS.

Diante da comprovação por documentos inidôneos dos serviços prestados, com utilização de notas fiscais frias, emitidas por empresas inexistentes de fato, inaptas ou sem capacidade operacional, cabe à autoridade tributária efetuar as glosas das despesas e custos fictícios. (...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

CONDUTA DOLOSA. ATOS REITERADOS. UTILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS PARA LASTREAR CUSTOS E DESPESAS. PAGAMENTOS A SERVIÇOS FICTÍCIOS NÃO PRESTADOS.

A reiterada conduta da contribuinte, em contabilizar como custo, durante quatro exercícios consecutivos, notas fiscais inidôneas que não corresponderam à efetiva prestação de serviços e de efetuar pagamentos fictícios a serviços que nunca foram prestados, caracteriza uma série de atos ilícitos, planejados e ordenados, um a um, visando, deliberadamente, impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento, restando demonstrada a presença do elemento subjetivo doloso, com repercussão na contagem do prazo decadencial e na qualificação da multa de ofício.

(...)

DOCUMENTOS FISCAIS. INIDONEIDADE. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO.

A inidoneidade de documentos fiscais não tem origem exclusivamente da declaração de inaptidão da emitente da nota fiscal. Constatando-se a ocorrência de situações no qual as empresas supostamente prestadoras de serviços inexistem de fato, com utilização de endereços fictícios, ausência de registros de inscrição ou AIDF' e divergências na numeração das Notas Fiscais, a documentação fiscal apresentada mostra-se tributariamente ineficaz, independentemente da declaração de inaptidão da emissora em ato oficial.

ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. PROVA DA INVERACIDADE DOS FATOS REGISTRADOS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados

por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Por sua vez, deixa a escrituração de fazer prova ao contribuinte quando a autoridade administrativa constata a ocorrência de ilícitos, e demonstra com provas contundentes que a escrituração não traduz os fatos efetivamente ocorridos e não se encontra lastreada por documentação probatória pertinente.

DOCUMENTOS INIDÔNEOS. PAGAMENTOS SEM CAUSA. IRRF DE 35%.

I - A comprovação da ocorrência dos pagamentos constitui-se em condição necessária, mas não suficiente, por si só, sendo que a previsão do parágrafo único do Art. 82 de Lei nº 9.430/1996 tem o objetivo de preservar o adquirente de boa-fé, ou seja, aquele que, apesar da inidoneidade dos documentos, realizou o pagamento de serviços que ocorreram de fato.

II - As provas reunidas, corroboradas pelas diligências realizadas, comprovando situações como inexistência de fato de empresas prestadoras de serviços, endereços fictícios, não existência de registros de inscrição ou autorizações para impressão de documentos fiscais (AIDF's), divergências na numeração das Notas Fiscais, emissão de Notas Fiscais sem conhecimento da empresa emitente, demonstram a ocorrência de pagamentos de serviços que não ocorreram de fato.

III - Caracteriza-se, portanto, a situação no qual foram efetuados pagamentos sem causa, ou sem a efetiva comprovação da operação, cuja responsabilidade do imposto de renda retida na fonte recai sobre a fonte pagadora. (...)

Após a apresentação de recurso voluntário, o contribuinte apresentou desistência parcial do processo quanto aos “débitos de IRPJ e CSLL”, para adesão ao programa de parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009 (fls. 2938/2940).

A Turma *a quo*, conhecendo em parte do recurso voluntário, decidiu lhe negar provimento com relação aos temas conhecidos, em acórdão assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

ARTIGO 173, II, DO CTN. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PARA NOVO EXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. VICIO FORMAL. PRAZO DECADENCIAL PARA NOVO LANÇAMENTO.

A Fazenda Pública readquiriu o direito de constituir o crédito tributário, dentro do prazo de cinco anos, contados a partir da data em que se tornou definitiva a decisão que anulou os lançamentos efetuados anteriormente. Os novos lançamentos, por sua vez, devem ser restritos às matérias e provas contidas na acusação original.

CONDUTA DOLOSA POR ATOS REITERADOS E POR LONGO PERÍODO DE UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS QUE NÃO COMPROVAM A EFETIVIDADE DOS SERVIÇOS OU MESMO PAGAMENTOS A SERVIÇOS NÃO PRESTADOS. Comprovada a reiterada conduta em incorrer em custos ou despesas sem comprovação hábil ou idônea, por todo o período fiscalizado, tem-se caracterizada uma série de atos ordenados com objetivo de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. DOLO. DECADÊNCIA. ART. 173 INCISO I DO CTN.

Caracterizada nos autos a ocorrência de dolo, aplica-se o prazo previsto no inciso I, art. 173, do CTN, em detrimento da regra disposta no § 4º, art. 150, do CTN. DOLO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 prevê, para as situações em que reste demonstrada a conduta dolosa, a aplicação de multa de ofício, para o percentual de 150%.

DOCUMENTOS FISCAIS. INIDONEIDADE. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO.

A inidoneidade de documentos fiscais não tem origem exclusivamente da declaração de inaptidão da emitente da nota fiscal. Constatando-se a ocorrência de situações no qual as empresas supostamente prestadoras de serviços inexistem de fato ou que os serviços não foram prestados, a documentação fiscal apresentada mostra-se tributariamente ineficaz, independentemente da declaração de inaptidão da emissora em ato oficial.

ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. PROVA DA INVERACIDADE DOS FATOS REGISTRADOS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Por sua vez, deixa a escrituração de fazer prova ao contribuinte quando a autoridade administrativa constata a ocorrência de ilícitos, e demonstra com provas contundentes que a escrituração não traduz os fatos efetivamente ocorridos e não se encontra lastreada por documentação probatória pertinente.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE DO MESMO FATO. Aplica-se à CSLL a glosa das despesas ou custos deduzidos tendo em vista a falta de documentação para suportar o registro contábil desses.

DOCUMENTOS INIDÔNEOS. PAGAMENTOS SEM CAUSA. IRRF DE 35%. Constatado que não houve causa para o pagamento comprovadamente feito, que não há efetiva comprovação do serviços, a responsabilidade do imposto de renda retida na fonte recai sobre a fonte pagadora.

A Procuradoria foi intimada do acórdão, informando que não apresentaria recurso especial (fls. 3.063)

Antes de sua intimação formal, o contribuinte apresentou embargos de declaração, apontando omissões e contradições no acórdão da Turma Ordinária (fls. 3010/3016). O Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF não admitiu os embargos de declaração (fls. 3.055/3.061).

O contribuinte foi intimado em 02/08/2016, protocolizando recurso especial em 17/08/2016 (fls. 3.105/3.115). Neste recurso alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito da **exigência de IRRF, à alíquota de 35% (art. 61, da Lei nº 8.981/1995 e art. 674, do RIR/99)**, indicando como paradigmas os acórdãos:

- i) **CSRF 04-01.094**, no qual se decidiu que “a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de u pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido”;
- ii) **9202-00686**, em sentido similar.

O recurso especial foi admitido pelo então Presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF apenas quanto ao primeiro paradigma (04-01.094) (fls. 3169):

O Acórdão nº 04-01.094 adotou a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 1999

IRRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº. 8981/95 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LÍQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO INCOMPATIBILIDADE - A aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real.

As situações fáticas contrapostas são equivalentes e a leitura dessa ementa já é suficiente para deixar clara a existência de divergência de interpretação da legislação tributária, ocasionando providências distintas por parte de cada órgão de julgamento, resultando na necessidade de manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais (...)

O recorrente ainda aponta como paradigma da divergência o Acórdão nº 920200.686, o qual adotou a seguinte ementa (...)

A leitura desse acórdão permite verificar que o lançamento de IRPJ lá tratado deveu-se a omissão de receitas presumida pela existência de depósito bancário de origem não comprovada. Considerando que, no presente processo, o lançamento de IRPJ se deu por glosa de despesa deduzida indevidamente da base de cálculo, entendo que não há uma congruência entre os dois quadros fáticos contrapostos. Por isso, não é possível afirmar que as diferentes medidas adotadas se deram por uma divergência na interpretação da legislação, sendo até mesmo correto afirmar que diferentes medidas são autorizadas, em tese, diante de diferentes quadros fáticos. Dessa forma, entendo que o acórdão paradigma não é hábil para estabelecer a divergência apontada. (...)

Atendidos os pressupostos de tempestividade e legitimidade, previstos no art. 67 do Regimento Interno do CARF, e tendo sido caracterizada a divergência jurisprudencial alegada, nos termos acima examinados, DOU SEGUIMENTO ao presente recurso especial.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial em 17/10/2016 (fls. 3171), requerendo seja negado provimento ao recurso especial. Sustenta que "não se trata de tributar o mesmo fato duas vezes, já que o IRPJ diz respeito à renda da ora recorrente, enquanto o IRRF diz respeito ao rendimento do terceiro que recebe os recursos sem causa comprovada.". (trecho das razões).

Em sustentação oral, o patrono do contribuinte suscita o impedimento do conselheiro André Mendes de Moura.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Preliminarmente, rejeito o impedimento do Conselheiro André Mendes Moura, considerando que não se amolda às hipóteses arroladas no artigo 42, I e §3º do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015).

O recurso especial é tempestivo, tendo sido demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária, conforme decisão do Presidente de Câmara que adoto. Pondero que a Recorrida não questionou a admissibilidade do recurso.

Passo, assim, à análise do mérito.

A exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte tem fundamento no artigo 61, §1º, da Lei nº 8.981/1995, que prevê:

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.

O dispositivo legal foi reproduzido pelo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), conforme artigo 674:

Art. 674. 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, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º *Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).*

§ 3º *O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).*

Por força dos dispositivos, portanto, impõe a responsabilidade da fonte pagadora pelo pagamento do imposto de renda (que deveria ter sido retido na fonte) relacionado a pagamentos ou entrega de recursos a:

(i) Beneficiário não identificado;

(ii) Terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, na hipótese de não ser comprovada a operação ou a sua causa.

O contribuinte recorre a esta Turma da CSRF, sustentando que “*a tributação da glosa concomitante com o IRRF de 35% praticamente dobra a tributação, demonstra uma duplicidade de arrecadação excessiva*” (trecho do recurso especial, fls. 3.108).

Primeiro requisito fundamental para aplicação da hipótese do artigo 61 é a **existência de pagamentos efetivos**, não bastando a presunção de pagamento ou eventual informação em registros contábeis.

No caso dos autos, consta comprovação do pagamento, como explicita o acórdão recorrido, como se extrai às fls. 14 desta decisão: “*em relação aos fatos sujeitos ao IRRF aqui sob análise, os pagamentos continuaram sem justificativa e pagos a empresas consideradas inaptas no momento do pagamento ou crédito*”.

De fato consta às fls. 922 e seguintes extratos bancários do contribuinte demonstrando os efetivos pagamentos relacionados pelo auditor fiscal autuante.

Passo à segunda discussão possível quanto à aplicação do artigo 61, que é a **concomitância da exigência de glosa de custos e IRF quando identificados os beneficiários**, matéria expressamente tratada no paradigma admitido pelo Presidente de Câmara (CSRF 04-01.094).

Como me pronunciei em julgamentos precedentes, a glosa de custos não pode ser exigida concomitantemente ao IRFonte quando identificados os beneficiários dos pagamentos.

A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, foi fruto da conversão da Medida Provisória nº 812, de 30 de dezembro de 1994. Quando editada a Lei nº 8.981 no sistema, vigia a Lei nº a Lei nº 8.541/1992:

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida.

O §1º, do citado artigo 44 foi alterado pela Medida Provisória nº 492 (de 05 de maio de 1994), reeditada inúmeras vezes, até a conversão na Lei nº 9.064/1995 (de 20 de junho de 1995) – também anterior à Medida Provisória 812, que foi convertida na Lei nº 8.981. Portanto, a redação do artigo 44, §1º, vigente ao tempo da inserção da Lei nº 8.981/1995 no sistema jurídico era a seguinte:

Art. 44 (...)

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida (redação conferida pela Medida Provisória nº 492, de 1994)

A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, finalmente revogou o artigo 44 e seus parágrafos. Além disso, a Lei nº 9.249 previu em seu artigo 24:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP. (redação do parágrafo teve vigência até a Medida Provisória 449/2008, irrelevante ao presente caso, em que os fatos ocorreram em 2001 e 2002)

Com a Lei nº 9.249/1996, o legislador explicitou a segregação a tributação, exigindo que se o rendimento for tributado na pessoa jurídica, não seria tributado na física ou em outra pessoa jurídica beneficiários do rendimento.

De toda sorte, os dispositivos (art. 44, da Lei nº 8.541/1992 e 61, da Lei nº 8.981/1995) coexistiram ao longo do ano de 1995.

As considerações da ex-Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro sobre a coexistência destes dispositivos – ao longo do ano de 1995 - são pertinentes:

Trata-se da convivência dos dispositivos em questão (artigos 44 das Leis 8.541 e 61,62 da Lei 8.981, ambas de 1995). No caso do artigo 44 da Lei 8541/1995 o objetivo era tributar o lucro distribuído pela via da redução indevida do resultado (sem nenhuma vinculação com despesa indedutível). Já o art. 61 da 8.981/95 (MP 812) era uma alternativa às situações surgidas quando havia saídas de recursos do disponível sem comprovação,

com nota frias, com a criação de passivos ou ativos falsos que ficavam inflando o resultado de vários períodos, devido a inflação, vigente à época. Assim, tributava-se o lucro "distribuído" ou o "ativo falso" antes da sua tributação na Pessoa Jurídica.

Ademais, como os dispositivos conviveram durante todo ano de 1995, (pois o artigo 62 da lei 8981/1995 expressamente alterou a alíquota prevista no artigo 44 da 8541/95, para 35%) vigendo até a revogação deste dispositivo através da Lei 9249/1995, levando a conclusão de que, pelo menos na intenção do legislador, o artigo 61 da Lei 8981/1995 serve somente para tributar redução indevida do lucro líquido, ou seja, sua distribuição efetiva a sócio ou terceiro antes da incidência do IRPJ e da CSLL, quando não for possível identificar a causa ou o beneficiário do pagamento.

(CSRF 04-01.094)

O ex-Conselheiro Benedicto Celso Benício Junior também tratou da coexistência entre o artigo 44 e o artigo 61, da forma seguinte:

O artigo 44 da Lei nº 8.541/1992, em primeiro lugar, determinava, especificamente, a incidência de IRRF, à alíquota menor de 25% (vinte e cinco por cento), às diferenças de apuração do resultado tributável operadas sob qualquer forma de “redução indevida do lucro líquido”, presumidas juris et de jure como distribuídas aos sócios ou acionistas, salvo se as deduções indevidas, por sua formatação, não autorizassem a “presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios”.

O artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, por sua vez, ao prescrever cominação de IRRF, à alíquota majorada de 35% (trinta e cinco por cento), aos pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, tinha lugar se as transferências de pecúnia em questão não se materializassem via “redução indevida do lucro líquido”, nos termos acima explicados – exceto, aqui, se a dedução ou a exclusão engendrada se enquadrasse, pontualmente, na hipótese extrusiva do § 2º do referido artigo 44. Ulteriormente, com o advento do artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/1996, o artigo 44 da Lei nº 8.541/1992 acabou revogado. (...)

Temos, pois, hodiernamente, em atenção ao histórico desenvolvimento da matéria e à composição redacional das normas vigentes, 02 (dois) regimes distintos de tributação, a saber:

i. nos casos em que houver omissão de receita, inclusive mediante contabilização de deduções ou exclusões indevidas junto ao lucro líquido, caberá a exigência do IRPJ, da CSLL, da PIS e da COFINS pertinentes, amparada nas respectivas bases de cálculo recompostas, de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base correspondente à omissão (artigo 24 da Lei nº 9.249/1996); ou

ii. nas situações em que houver pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, desde que não deduzidos ou excluídos do lucro líquido, sob qualquer título, terá espaço a cobrança definitiva de IRRF, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) (artigo 61 da Lei nº 8.981/1995).

(acórdão nº 1101-000.825, voto vencido)

Entendo que é acertada a interpretação de impossibilidade de exigência concomitante com a glosa da despesa quando há beneficiários devidamente identificados.

Nesse sentido, a aplicabilidade do artigo 61 estaria restrita às hipóteses descritas no acórdão 9202-00.686, da 2ª Turma da CSF:

Em sendo assim, a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e, o que é mais importante, desde que o mesmo fato/valor que servir de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real. Continuando e apenas para registro, seria o caso de investigar, então, quais seriam as hipóteses contempladas pela tributação de Fonte, com base de cálculo reajustada, nos exatos termos do art. 61 da Lei n. 8.981/95 que, a meu juízo em análise breve e preliminar, seriam as seguintes:

1. Qualquer pagamento (a sócio, sem causa e/ou a beneficiário não identificado), quando a Pessoa Jurídica estiver em fase pré operacional, isto pela impossibilidade de tributação do IRPJ.

2. Pagamentos a sócio sem causa, pagamentos a beneficiários outros não identificados e/ou sem causa que não caracterizem custo ou despesa, tais como aqueles representativos de aquisição de algum ativo (ex. compra de veículo), sempre ausente a hipótese de redução do lucro líquido, que é própria da tributação pelo lucro real.

3. Qualquer pagamento nos casos em que a tributação eleita pela Pessoa Jurídica tenha como base o Lucro Presumido, Arbitrado ou Simples (...)

Acrescento que a regra do artigo 61 e seus parágrafos pode ser interpretada de duas formas: (a) como regra de responsabilidade tributária, por substituição, que não altera a regra matriz de imposição do imposto de renda, devido pelo contribuinte; (b) ou regra autônoma, hipótese em que a tributação seria exclusiva, sem qualquer relação com o imposto devido pelo beneficiário do pagamento ou recurso.

Parece-me que a regra é de substituição quando efetivamente identificados os beneficiários a quem destinados os pagamentos.

Ressalto que o Código Tributário Nacional reconhece a possibilidade de atribuir à fonte pagadora a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, como se observa do artigo 45, parágrafo único:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

No entanto, em regra, a atribuição de responsabilidade da fonte pagadora não afasta o dever de pagamento deste tributo pelo contribuinte do imposto de renda. E tampouco a materialidade do imposto, que não é mero “pagamento” – como prevê o artigo 61 -, mas o acréscimo patrimonial.

Em comentários ao artigo 674, do RIR/1999, são nesse sentido as considerações de Luiz Martins Valero, César Augusto Galafassi, Fabio Rodrigues de Oliveira, Juliana M. O Ono, Marcos Shiguelo Takata, Marcos Vinicius Neder de Lima e Vanessa Mirnada de Mello Pereira:

Pretende-se aplicar o art. 61 em análise em relação aos valores constantes de documentos que a fiscalização afirma serem inidôneos, a teor do disposto no art. 217 do presente Regulamento. Vale dizer, defende-se a tese de ser possível impugnar (glosar) as despesas ou custos lastreados nesses documentos e também exigir o imposto de fonte do art. 61 em foco. São duas situações radicalmente distintas. A primeira vinculada à incerteza de que o pagamento apropriado efetivamente contribuiu para a geração da correspondente receita. É uma regra que tem como destinatária a pessoa jurídica que apropria as despesas, impedindo a redução artificial do lucro tributado. Sendo assim, os influxos dessa regra não são válidos para definir o alcance da regra do ar. 61, por várias razões. Inicialmente, cabe observar que a regra do art. 61 tem como destinatário pessoa externa à pessoa jurídica pagadora, que seria desconhecido. Ademais, no caso dos documentos tidos como inidôneos, há pelo menos duas situações fáticas distintas. Na primeira constata-se que o beneficiário do pagamento é a pessoa que figura dos documentos, mas a operação pode não ser verdadeira. Neste caso, a dúvida sobre a efetividade da operação autoriza impugnar a despesa apropriada, mas não é suficiente substituir a tributação do beneficiário do pagamento pela incidência exclusiva na fonte., Isto porque, como visto, em primeiro plano, o juízo de inidoneidade dos documentos visa impedir a redução artificial do lucro da pessoa jurídica que apropria as despesas. É uma condição adicional em relação à comprovação da operação ou de sua causa no contexto do §1º do artigo 61: aqui, basta que a documentação permita atribuir ao terceiro a titularidade da operação na qual afirma ter participado.

Na segunda hipótese, a contabilidade registra um pagamento a um destinatário irreal e por uma operação igualmente irreal, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa a beneficiário não identificado. Neste caso, é razoável admitir a glosa das despesas e a concomitante exigência do imposto na fonte do art. 61.

Todavia, essa situação fática confirma que o referido art. 61, com o intuito de imposto na fonte, verdadeiramente institui uma penalidade, que não pode ser cumulada com outra penalidade de ofício.

(Regulamento do Imposto de Renda 1999 - Anotado e Comentado, volume 2, 16ª edição, FiscoSoft, 2013, fls. 1887)

Nesse panorama, só se justifica a imposição exclusiva de responsabilidade tributária pelo pagamento do imposto de renda à fonte pagadora no caso de beneficiários não identificados, como tratado no caput do dispositivo. Mas não quando identificados os beneficiários, afinal, pode ocorrer a dupla cobrança do imposto de renda, tanto do contribuinte (conhecido), quanto da fonte pagadora.

Por tal razão, voto por **dar provimento o recurso especial do contribuinte.**

Por fim, consigno que pode ser afastada também a tributação do IRFonte quando comprovada a **operação e sua causa**. No entanto, o tema sequer foi ventilado pelo contribuinte em razões de recurso especial, a despeito da existência de alegações a esse respeito ao longo do processo administrativo.

Assim, não me manifesto a esse respeito, lembrando que situação dos autos é sintetizada pelo acórdão recorrido, conforme voto vencedor do Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, redator *ad hoc* do voto vencedor:

A autoridade lançadora, na sua investigação de levantamento de dados e constatação de fatos, concluiu que as ações da recorrente demonstraram que o não recolhimento dos tributos devidos se deu de forma fraudulenta, tendo em vista que foram deduzidas despesas, encargos ou custos sem a devida comprovação da efetividade dos serviços ou mediante documentação hábil e idônea, inclusive idoneidade e regularidade das pessoas jurídicas prestadoras dos serviços. Repito que, como consta do relatório, a recorrente se utilizou de documentação que não satisfaz e não demonstram que houve efetivamente uma prestação de serviços. Mesmo as diligências feitas com fornecedores da recorrente, comprovaram o que inicialmente vislumbrado pela fiscalização – que não havia comprovação da necessidade, usualidade e efetividade das despesas, custos ou encargos, não foi apresentada documentação que comprovasse os serviços.

É importante lembrar, como já relatado, e aqui remetemos novamente ao relatório por muito bem esclarecer o contexto em que está inserido este lançamento, o seguinte:

- algumas das empresas diligenciadas afirmaram que nunca prestou serviços à recorrente;

- no caso da empresa *Informática Engelin Ltda* ficou constatado que as seqüências de numeração nas “Autorizações para Impressão de Documentos Fiscais” (AIDF’s) disponibilizadas pela Secretaria de Finanças de Belo Horizonte não conferem com as registradas nas Notas Fiscais apresentadas tendo a *Politec* como beneficiária;

- as empresas *Prodados Company Ltda*, *Centaufor Ltda*, *GTI Systems Ltda* e *L&N Consultoria*, tinham o Sr. Anair Cunha como administrador ou sócio comum entre elas, endereços eram fictícios e não havia registros de inscrição ou AIDF’s (exceto a *L&N Consultoria*)

- a *L&N Consultoria* apresentou divergências de numeração das Notas Fiscais naquelas em que a recorrente era beneficiária;

- ainda em relação aos custos e despesas incorridos com a empresa *Prodados Company Ltda*, os quais foram adicionados ao lucro real, é de se notar que o responsável pela condução de complexos projetos de desenvolvimento da empresa esclareceu, em diligência, que tinha como formação um curso de duração de 4 (quatro) meses, o que não coadunava com os serviços e os valores pagos. (...)

Alega ainda que as empresas *Centaufor* e *GTI* apresentaram DIPJs ao Fisco, após procedimentos de fiscalização, portanto, foram regularizadas e não são consideradas inaptas. Ocorre que em relação aos fatos sujeitos aos IRRF aqui sob análise, os pagamentos continuaram sem justificativa e pagos a empresas consideradas inaptas no momento do pagamento ou crédito. (...)

A recorrente também alega que há provas dos pagamentos efetuados por meio de cheques nominais, TED ou DOC, que estão de acordo com o disposto no artigo 82, parágrafo único, da Lei nº 9430/1996, portanto, não caberia a acusação de utilização de documentos inidôneos, também não tem como prosperar.

O referido artigo 82 e parágrafo único dispõe sobre a inidoneidade de documentos emitidos por pessoa jurídica considerada ou declarada inapta, os quais não produzem efeitos tributários em favor de terceiros interessados, inclusive o Fisco, exceto se comprovado o pagamento e o recebimento de bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços. A glosa está correta uma vez que nos autos não restou comprovada a efetividade dos serviços prestados, portanto, os pagamentos, mesmo que através de TED, DOC ou cheques nominais feitos a pessoas jurídicas inaptas, não comprovam que os serviços foram prestados, apenas comprovam que houve transferência financeira, logo, não podem servir de documentos comprobatórios.

Os TED, DOCs ou cheques nominais que foram trazidos aos autos se referem aos fornecedores: Prodados Company Ltda, Centaufor Ltda, Informática Engelin Ltda, GTI Systems Ltda, Dataflow Ltda, CONSYS Ltda e L&N Consultores Ltda.

Portanto, estamos diante de comprovação do pagamento mas não do que lhe deu causa, continua sem causa ou sem a efetiva comprovação, sujeitos, assim, às disposições do § 1º do art. 61 da Lei nº 8.981/1995.

Diante de tais razões, voto por dar provimento ao recurso especial unicamente diante da impossibilidade de concomitância da glosa de despesa ou custo com a imposição de IRF quanto a beneficiários devidamente identificados.

Esta Turma da CSRF, recentemente, decidiu pela manutenção de lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte, em situação similar à presente, conforme acórdão nº 9101-002.605 (processo administrativo nº 11516.006348/2009-63), do qual destaco ementa:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Ano-calendário: 2004, 2005*

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE.

Nos exatos termos do Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55, de 2009, a responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador. Ainda, para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social. Se é perfeitamente possível promover a execução fiscal conjuntamente contra a pessoa jurídica e seus administradores, por óbvio que também é perfeitamente possível realizar o lançamento contra a pessoa jurídica (contribuinte) e contra os seus administradores (responsáveis tributários).

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ano-calendário: 2004, 2005

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

Procedente o lançamento que exige imposto de renda na fonte na situação em que o contribuinte, devidamente intimado, não logrou identificar os beneficiários de pagamentos e, cumulativamente, comprovar a operação correspondente e/ou sua causa. Não há qualquer incompatibilidade intrínseca entre o regime do lucro real e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa. As bases jurídicas para a incidência do IRPJ/Lucro Real e do

IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa são completamente distintas.

Àquela ocasião, fui vencida pelo voto da maioria do Colegiado. De toda forma, reafirmo o entendimento manifestado à ocasião.

Assim, **conheço e dou provimento ao recurso especial** do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes Moura, Redator Designado.

A princípio, cumpre apreciar a preliminar aduzida pela Contribuinte, no qual aduz que eu estaria **impedido** de participar do presente julgamento.

Isso porque fui o relator da decisão de primeira instância, que apreciou impugnação e decidiu por meio do Acórdão nº 03-40.107 da 2ª Turma da DRJ/Brasília, na sessão de 29/10/2010 (e-fls. 2182/2212).

São os fatos.

Há que se observar o que predica a legislação processual do contencioso administrativo tributário sobre o assunto.

O art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), determina:

O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Por sua vez, o Regimento Interno do CARf (RICARF) estabelece as hipóteses de impedimento no Anexo II:

Art. 42. O conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha:

I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;

II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto; e

III - como parte, cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 3º (terceiro) grau.

§ 1º Para efeitos do disposto no inciso II do caput, considera-se existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos

casos em que o conselheiro representante dos contribuintes preste ou tenha prestado consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ou perceba remuneração do interessado, ou empresa do mesmo grupo econômico, sob qualquer título, no período compreendido entre o primeiro dia do fato gerador objeto do processo administrativo fiscal até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso.

§ 2º As vedações de que trata o § 1º também são aplicáveis ao caso de conselheiro que faça ou tenha feito parte como empregado, sócio ou prestador de serviço, de escritório de advocacia que preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, bem como tenha atuado como seu advogado, nos últimos cinco anos. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

§ 3º O conselheiro estará impedido de atuar como relator em recurso de ofício, voluntário ou recurso especial em que tenha atuado, na decisão recorrida, como relator ou redator relativamente à matéria objeto do recurso.

§ 4º O impedimento previsto no inciso III do caput aplica-se também aos casos em que o conselheiro possua cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 2º (segundo) grau que trabalhem ou sejam sócios do sujeito passivo ou que atuem no escritório do patrono do sujeito passivo, como sócio, empregado, colaborador ou associado. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016) (Grifei)

Com a devida vênia, o § 3º do art. 42 estabelece como **impedimento** a atuação como relator em **recurso de ofício, recurso voluntário ou recurso especial**. O recurso de ofício e o recurso voluntário são peças processuais atinentes à **segunda instância** (turma ordinária do CARF), e o recurso especial de competência da **Câmara Superior de Recursos Fiscais**.

No presente momento processual, em sede de **recurso especial**, a decisão recorrida é a decisão de **segunda instância**, no qual não fui relator e tampouco participei do julgamento.

E, como já esclarecido, fui relator da decisão de **primeira instância**, que apreciou **impugnação**.

Considerando que o impedimento comporta ordem de cognição **objetiva**, entendo que minha participação como relator de decisão de **primeira instância não** me confere a condição de **impedido** da participar do presente julgamento.

De qualquer forma, o RICARF dispõe sobre o procedimento a ser adotado no caso da arguição em debate, no Anexo II:

Art. 44. O impedimento ou a suspeição será declarado por conselheiro ou suscitado por qualquer interessado, cabendo ao arguido, neste caso, pronunciar-se por escrito sobre a alegação, o qual, se não for por ele reconhecido, será submetido à deliberação do colegiado.

Pois bem, a arguição de impedimento foi apreciada pelo Colegiado da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais na presente sessão.

Decidiu-se, por unanimidade, **indeferir** a arguição suscitada.

Superada a preliminar, passo ao voto.

A matéria devolvida consiste em apreciar se haveria duplicidade na aplicação de infração tributária de IRPJ, glosa de despesas, e da infração de IRRF pagamento sem causa/beneficiário não identificado.

Mostra-se relevante esclarecer a gênese da infração de IRRF, prevista no art. 674 do RIR/99 (art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995).

O suporte fático trata de operações realizadas entre o tomador de serviços e o prestador de serviços. Numa operação normal, espera-se que o serviço tenha sido prestado, o pagamento efetuado, consumando-se cenário no qual (1) o tomador de serviços, com base na nota fiscal escriturada, pode deduzir da base de cálculo do imposto o valor pago pelo serviço, e (2) o prestador de serviços oferece à tributação os rendimentos auferidos pelo serviço prestado.

Ocorre que, infelizmente, são detectados desvirtuamentos nas operações entre tomador e prestador, com finalidades diversas, como produzir despesas fictícias, ocultar pagamentos efetuados ou recebidos, dentre outros, sempre visando ocultar a ocorrência do fato gerador do tributo. Há repercussão tributária nos dois elos da operação, tanto do tomador de serviço quanto do prestador de serviço.

Por isso, a autuação recai sobre (1) a glosa da despesa do serviço prestado por parte do tomador de serviços e (2) o não oferecimento à tributação dos rendimentos decorrentes do serviço pelo prestador de serviços.

E, em ambos os casos, por determinação legal, o pólo passivo é preenchido pelo tomador de serviços. Na glosa de despesas, responde o tomador na condição de contribuinte, sujeito passivo direto, cabendo o lançamento de ofício de IRPJ. Quanto aos rendimentos não oferecidos à tributação, a sujeição passiva é deslocada do prestador de serviços para o tomador de serviços. Assim, o tomador de serviços responde na condição de responsável, sujeito passivo indireto, pela tributação do IRRF. Explica-se a opção legislativa porque em diversas oportunidades, por conta de sofisticadas operações elaboradas, não se torna possível identificar o prestador de serviços, razão pela qual o tomador de serviços assume o ônus, na condição de sujeito passivo direto e indireto.

As construções engendradas são diversas e criativas, envolvendo tanto a escrituração formal mantida pela empresa quanto aquela mantida à margem da contabilidade. Dependendo da situação, podem ensejar lançamentos de IRPJ e IRRF, ou apenas de um dos tributos. Por exemplo, comprovando-se ocorrência de notas fiscais "frias" escrituradas, caberia glosa de despesas do IRPJ e o lançamento de IRRF. Por vezes demonstra-se apenas a ocorrência de pagamentos por serviços fictícios (por meio de cheques, transferências bancárias), efetuados à margem da contabilidade, sem repercussão na base de cálculo do IRPJ do tomador de serviços, situação que enseja apenas o lançamento de IRRF (para tributar os rendimentos pagos ao beneficiário). Enfim, como se pressupõe que o prestador recebeu os rendimentos líquidos, a base de cálculo é ajustada, para então se aplicar a alíquota prevista em lei de trinta e cinco por cento.

O caso tratado nos presentes autos trata precisamente de utilização de notas fiscais inidôneas, frias, para lastrear despesas.

Vale transcrever excertos do Termo de Verificação Fiscal:

III. IRREGULARIDADES (INFRAÇÕES APURADAS)

001 - CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS

COMPROVAÇÃO INIDÔNEA

Ficou comprovado que a Politec utilizou-se de transações fictícias com várias empresas inexistentes de fato, inaptas ou sem capacidade operacional para realizar a prestação de serviços contratada. Para isso, utilizou-se de notas fiscais inidôneas com o propósito de comprovar fraudulentamente os seus custos operacionais, na verdade inexistentes, o que resultou na redução ou não pagamento dos tributos que têm como base de cálculo o resultado econômico do exercício (lucro).

As empresas supostamente fornecedoras de serviços, foram objeto de fiscalização e de diligências. (...)

Foram identificados vários aspectos indicativos de irregularidades nas empresas citadas e que levaram a realização de diligências, entre os quais: 1) o modelo gráfico das notas fiscais da maioria das empresas era muito semelhante, somente diferenciado o logotipo da empresa, apenas de as notas indicarem a impressão por gráficas distintas, 2) várias empresas encontravam-se em situação de inaptidão, inativas ou com CNPJ inexistente, 3) empresas que tinham como sócio o Sr. Anair Cunha, procurador da Prodados Company Ltda. (...)

Dessa forma e por todo o anteriormente descrito, nesta infração estão sendo glosados os custos relacionados aos supostos serviços prestados, durante os anos-base 2001 a 2004, pelas empresas Dataflow Info-Sistemas Ltda., Consis Consultorias e Sistemas Ltda., Informática Engelin LTda., Centaufor Ltda., GTI Systemns Ltda. E L&N Consultoria Ltda.

Vale lembrar que os custos relacionados aos supostos serviços prestados pela Prodados Company LTda já haviam sido expurgados do lucro real pela própria Politec antes do início da ação fiscal realizada pela DRF / Goiânia, motivo pelo qual não estão sendo objeto de glosa nesta infração. (...)

003 – PAGAMENTOS SEM CAUSA / OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA

FALTA DE RECOHLIMENTO DO IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA

Pelo descrito na infração nº 001, ficou comprovado que não houve a efetiva prestação dos serviços correspondentes às notas fiscais emitidas, ou supostamente emitidas pelas empresas

Prodados Company Ltda., Dataflow Info-Sistemas Ltda., Consis Consultorias e Sistemas Ltda., Informática Engelin Ltda., Centaufor Ltda., GTI Systemns Ltda. e L&N Consultoria Ltda. No entanto, a empresa Politec apresentou documentação comprobatória (DOCs, TEDs e cópias de cheques) do pagamento de todas essas notas fiscais, sendo que, desta forma, esses desembolsos foram considerados como sem causa, visto que não houve a prestação dos serviços. (Grifei)

Verifica-se que a empresa, ao se utilizar de notas fiscais inidôneas para "lastrear" despesas incorridas com diversos prestadores de serviços ou fornecedores fictícios, reduziu indevidamente a base de cálculo tributável para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Nesse sentido, correta a autuação fiscal.

Como se pode observar, os recursos efetivamente saíram da empresa, para um destino não conhecido. Tais recursos, em tese, deveriam ter sido oferecidos à tributação pelo beneficiário (por aquele que os recebeu), contudo, em razão da simulação empreendida, mediante utilização de prestadores de serviços artificiais, não se torna possível identificar quem foram **efetivamente** as pessoas/entidades que receberam os rendimentos. Por isso, a legislação tributária tratou de qualificar, como responsável, o tomador dos serviços (aquele que engendrou a saída dos recursos), tendo como base o art. 674 do RIR/99¹.

¹ RIR/99, art. 674. 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, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo 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 (Lei nº8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §3º).

Processo nº 10166.721589/2010-24
Acórdão n.º **9101-003.341**

CSRF-T1
Fl. 3.200

Diante de todo o exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento ao recurso especial** da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

André Mendes Moura

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto.

Não tendo sido apresentada no prazo regimental ², considera-se não formulada a declaração de voto.

² RICARF, Anexo II, art. 63:

(...)

§ 6º As declarações de voto somente integrarão o acórdão ou resolução quando formalizadas no prazo de 15 (quinze) dias do julgamento.

§ 7º Descumprido o prazo previsto no § 6º, considera-se não formulada a declaração de voto.