



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10680.004015/2007-73</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-007.023 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	STONE COMERCIO DE DIAMANTES LIMITADA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA. CONCOMITÂNCIA COM PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS A PARTIR DE PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS.

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 a tributação do lucro e do faturamento, em face da presunção de omissão de receitas por falta de escrituração dos pagamentos, e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa. As bases jurídicas para tais incidências são completamente distintas.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões, quanto ao mérito, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

*Assinado Digitalmente*

Edeli Pereira Bessa - Relatora

*Assinado Digitalmente*

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). [Clique para inserir os nomes dos participantes](#)

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso especial interposto por STONE COMÉRCIO DE DIAMANTES LIMITADA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-006.256, na sessão de 19 de outubro de 2022, no qual assim se decidiu:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade dos votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para afastar a multa qualificada sobre os valores não recolhidos a título do IRRF.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002

TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE NA FONTE. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

A lei instituiu a tributação exclusiva de fonte, à alíquota de 35%, para alcançar todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado. Essa tributação alcança também os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou a sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou sua causa.

MULTA QUALIFICADA. VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO.

O Termo de Verificação Fiscal devem fazer constar as razões para a qualificação da multa. Deve ser afastada a multa qualificada aplicada com vício de fundamentação, ou seja, sem a comprovação inequívoca do dolo do agente.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento, bem como de IRRF sobre pagamentos sem causa, apurados no ano-calendário 2002 a partir da constatação de *falta de contabilização e oferecimento à tributação do valor de US\$ 50,000.00* e de *falta de contabilização da operação e da comprovação da origem dos recursos remetidos para o exterior, bem como da causa dessas remessas, ensejando, assim,*

*cumulativamente, a incidência de IRPJ e do IRRF sobre as remessas. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência e no primeiro julgamento do recurso voluntário, no Acórdão nº 1101-00.106, foi afastada a qualificação da penalidade e declarada a decadência de todas as exigências referentes a omissão de receitas e aos pagamentos efetuados em fevereiro e março/2002, dada a ciência do lançamento apenas em abril/2007.*

Este Colegiado, no Acórdão nº 9101-004.770, afastou a decadência em relação ao IRRF e determinou o retorno dos autos para apreciação das demais alegações apresentadas em recurso voluntário. O voto condutor do acórdão recorrido assim circunstancia os temas pendentes:

Importante destacar que, apesar do Acórdão nº 1101-00.106 ter afastado a qualificação da multa de ofício, a decisão alcançou apenas a multa incidente sobre a parte da autuação não afastada pela decadência, ou seja, o que se afastou foi a qualificação da multa de ofício sobre a omissão de receita do valor de US\$ 50,000.00 recebido do exterior em 01/08/2002.

Dessa forma, pende de julgamento a parte do recurso voluntário na qual se discute a exigibilidade do IRRF e da multa qualificada incidente sobre tais débitos, razão pela qual passa-se a analisar as seguintes alegações:

- (i) nulidade do auto de infração por ausência de prova das remessas;
- (ii) bis in idem da tributação do IRRF e IRPJ sobre omissão de receitas;
- (iii) a inaplicabilidade do art. 674 do RIR/99 às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido; e
- (iv) inaplicabilidade de multa de ofício

Neste contexto, o Colegiado *a quo* rejeitou a arguição de nulidade, validou a exigência concomitante de IRPJ e IRRF sobre omissão de receitas, e afastou a qualificação da penalidade, reduzindo a multa a 75% (e-fls. 529/539).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN, que os restituiu sem interposição de recurso especial (e-fls. 541).

Cientificada em 15/02/2023, a Contribuinte interpôs recurso especial em 01/03/2023 (e-fls. 547/556) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 590/599, do qual se extrai:

No caso, o apelo especial propõe divergência na matéria **“impossibilidade da exigência do IRRF, com base no artigo 61 da Lei 8.981/95, com a concomitante exigência do IRPJ e CSL sobre os mesmos fatos”**. Indica como paradigma o acórdão nº **104-21.757**.

Diz o recurso:

[...]

O pedido recursal é pelo afastamento da exigência do IRRF.

Registre-se desde logo que o paradigma indicado atende aos requisitos formais previstos no Regimento deste Conselho, visto que emanado de colegiado distinto do que prolatou a decisão recorrida, não reformado até a data de interposição do recurso especial, e não contrário a Súmula do CARF ou decisão definitiva vinculante.

Passa-se ao exame da divergência proposta.

A teor do **acórdão recorrido**, o lançamento fiscal envolveu: **i)** valor recebido do exterior em 01/08/2002, de origem não esclarecida e não contabilizado (base de lançamento de IRPJ e reflexos); e **ii)** valores remetidos para o exterior, em fevereiro e março de 2002, não contabilizados, sem comprovação da origem dos recursos e sem comprovação da causa das remessas (base de lançamento de IRPJ e reflexos e de IRRF). Esclarece que o processo retornava ao CARF depois de a CSRF ter afastado preliminar de decadência do IRRF (provimento parcial ao recurso especial fazendário), e passa então a analisar as questões ainda pendentes de julgamento.

Destacam-se trechos do **acórdão recorrido** pertinentes ao presente exame:

[...]

Identificam-se os fundamentos da decisão recorrida:

i) *“a cobrança de IRPJ sobre a omissão de receitas caracterizada pela falta de escrituração dos pagamentos realizados pela Recorrente, nos termos do art. 40, da Lei nº 9.430/96 não incide sobre o mesmo fato jurídico tributário do IRRF”;*

ii) *“a presunção de omissão de receitas refere-se a riqueza da própria Recorrente, pela qual deve-se apurar IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (...) os pagamentos a beneficiários não identificados devem ser tributados exclusivamente na fonte, mas a riqueza revelada pelo fato jurídico tributário não é da fonte pagadora, mas do próprio beneficiário”;*

iii) *“não se tratando do mesmo fato gerador, não há que se falar em bis in idem ou bitributação”;*

iv) *“a norma do art. 40 da Lei nº 9.430/1995 não criou qualquer espécie de ressalva quanto à incidência do IRRF”;* e

v) *“a simples leitura do art. 674 do RIR/99 evidencia que todas as pessoas jurídicas, independentemente do regime de tributação escolhido, estão sujeitas ao recolhimento do IRRF quando efetuarem pagamento a beneficiário não identificado” (grifou-se).*

O caso paradigmático também envolvia lançamento de IRPJ sobre remessas para o exterior, a título de omissão de receitas por presunção legal (lá a do art. 42 da Lei 9.430/96), cumulado com lançamento de IR-Fonte sobre os mesmos valores, este último com base no art. 61 da Lei nº 8.981/95 (pagamentos sem causa). É o que evidencia **trecho do paradigma** não reproduzido pelo Recorrente (grifou-se):

[...]

Enquanto o recorrido admite a concomitância do IR-Fonte e do IRPJ ao fundamento de que *“não se tratando do mesmo fato gerador, não há que se falar em bis in idem ou bitributação”*, o paradigma entende que a exigência do IR-Fonte com base no art. 61 da Lei 8.981/95 não pode coexistir com a exigência de IRPJ sobre os mesmos valores, a título de receita omitida ou glosa de despesas/custos

*(“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”).*

Assim sendo, **considera-se demonstrada a divergência entre Turmas.**

#### **Conclusão**

Pelos motivos expostos, propõe-se que **SEJA DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo. *(destaques do original)*

A Contribuinte circunscreve a discussão à *impossibilidade da exigência do IRRF, com base no artigo 61 da Lei 8.981/95, com a concomitante exigência do IRPJ e CSL sobre os mesmos fatos*, afirma seu prequestionamento e aponta interpretação divergente presente no paradigma nº 104-21.757. Observa que *o crédito tributário remanescente no presente processo administrativo versa sobre a exigência de recolhimento de IRRF decorrente de a falta de contabilização da operação e da comprovação da origem dos recursos remetidos para o exterior, bem como da causa dessas remessas, ensejando, assim, cumulativamente, a incidência de IRPJ e do IRRF sobre as remessas, com a exigência de multa de ofício de 75%*. Refere os questionamentos deduzidos e os fundamentos adotados no acórdão recorrido, questionando o art. 61 da Lei nº 8.981/95, integrado ao art. 674 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, nos seguintes termos:

A incidência de dois ou mais tributos sobre o mesmo fato (bitributação ou *bis in idem* – no caso dos autos *bis in idem*), como regra, é vedada pela Constituição Federal, sendo admitida somente em alguns casos que ela própria prescreve como, por exemplo, a identidade da base de cálculo do IRPJ com a CSLL e do PIS com a COFINS. Nos demais casos a regra é a vedação do fenômeno, exatamente como ocorre com a tributação aqui discutida.

Não se admite a tributação simultânea do IRPJ e CSLL, pela não identificação do beneficiário do pagamento ou de sua causa, e do IRRF com base na mesma fundamentação fática.

A doutrina e a jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é unânime em afirmar que a partir da edição da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, se revelou clara a opção do legislador pela tributação separada dos rendimentos ou da pessoa jurídica ou da pessoa física.

Por este motivo, em face desta opção legislativa, se faz inconcebível a possibilidade de se tributar o mesmo rendimento na mesma pessoa jurídica, uma vez a título de custos/despesas indedutíveis e uma segunda vez a título de IRRF, ao mesmo argumento de ausência de comprovação da razão do pagamento, ou da identificação do beneficiário.

Invoca o paradigma nº 104-21.757 para demonstrar que *a imposição da tributação concomitante do IRPJ e CSL, e do IRRF com base no art. 61 da Lei 8.981/95, contraria os princípios da vedação do bis in idem, da razoabilidade, do não confisco e da proporcionalidade insculpidos na*

*Constituição Federal, que, por se tratar de observância obrigatória pela Administração, vem sendo afastada por essa Colenda Câmara Superior.* Destaca de seu voto condutor o seguinte excerto:

“... com a edição da Lei n. 9249/96, surge clara a opção do legislador pela adoção da tributação segregada, ou seja, se o rendimento foi tributado na pessoa jurídica não será mais tributado, não só na pessoa física como em outra pessoa jurídica, eventual e presumidamente beneficiárias.

Nesse novo quadro, temos o desaparecimento do art. 44 que tinha por fim tributar as situações em que, por presunção de que a receita omitida e/ou a redução do lucro líquido era distribuída a sócios que, repetindo, não comportavam a utilização do art. 61 da Lei n.º. 8.981/95.

Em outras palavras, significa dizer que o art. 61 da Lei n. 8.981/95, evidentemente, não pode ser aplicado às situações que anteriormente eram acobertadas pelo art. 44 da Lei n.º. 8.541/95.

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, com a ressalva de que, neste último tópico, me reservo o direito de aprofundar e rever a matéria.

Não é outra, ainda que por outro enfoque e por via de raciocínio diverso, a conclusão a que chegou o ilustre professor José Minatel em seu artigo publicado na Revista Dialética, do qual me permito reproduzir parte:

(...)

Desse ensaio, dentre outras verdades, podemos extrair que é absolutamente vedada ao fisco a possibilidade de escolha, ou seja, se cabível a tributação pelo IRPJ por redução do lucro líquido, não pode a autoridade lançadora simplesmente abandonar essa tributação para eleger a mais gravosa contida no art. 61 em comento e, muito menos e pelos mesmos motivos, lançar as duas exações. Isto porque e, por óbvio, a Lei n. 8981/95 não revogou as normas que regem a tributação pelo lucro real.”

Adiciona que o recurso especial interposto contra o paradigma foi apreciado no Acórdão nº CSRF/ 04-01.094, nos seguintes termos:

Processo nº 19515.000085/2004-96

Recurso nº 104-144.451 Especial do Procurador

Matéria IRF

Acórdão nº 04-01.094

Sessão de 03 de novembro de 2008

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado ONÇA INDÚSTRIAS METALÚRGICAS S/A

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 LIQUIDO - 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.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de incompetência da 4ª Turma, suscitada pelo Conselheiro Antonio Praga, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Antonio Praga e Maria Helena Cotta Cardozo, que declinavam competência para a 1ª Turma, entendendo tratar-se de lançamento ao conexo ao do IRPJ. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo e Antonio Praga, que davam provimento, restabelecendo a exigência do IR-Fonte.

Afirma a similitude entre os casos nos seguintes termos:

- **Sob o ponto de vista fático:** ambos os casos versam sobre a possibilidade ou não da exigência concomitante do IRRF previsto no artigo 61 da Lei 8.981/95, decorrente de custos não comprovados e/ou despesas não necessárias, e do IRPJ e CSL da pessoa jurídica tributada com base no Lucro Real, e
- **Sob o ponto de vista jurídico:** a decisão paradigma decidiu pela impossibilidade de exigência concomitante dos tributos.

Pede, assim, *o conhecimento e regular processamento do recurso especial*, para que *lhe seja dado integral provimento ao presente Recurso Especial, reformando-se o v. acórdão recorrido para afastar a cobrança de IRRF, pelas razões acima expostas.*

Os autos foram remetidos à PGFN em 30/06/2023 (e-fls. 600), e retornaram em 17/07/2023 com contrarrazões (e-fls. 601/606) nas quais a PGFN afirma o *descabimento do recurso especial para reexame de matéria fática e probatória*, vez que *o julgamento do mérito do presente recurso especial depende da verificação e análise dos fatos e documentos juntados aos autos* e o recurso especial de divergência *tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as câmaras e turmas que compõem o CARF, não se prestando como instância recursal no reexame de material probatório*. E complementa:

O fato é que a recorrente quer nesse momento rediscutir a matéria probatória, o que não pode ser feito em sede estreita de recurso especial. Ora, o acórdão recorrido aduziu que o contribuinte não comprovou a sua alegação suficientemente. Reverter essa conclusão da instância de origem demandaria, necessariamente, analisar novamente as provas apresentadas pelo contribuinte, o que não se admite em sede de recurso especial.

Ademais, não há similitude fática e divergência solução jurídica a desafiar a interposição de recurso especial. O apelo não merece, portanto, conhecimento.

No mérito, argumenta que:

O acórdão recorrido manifestou o entendimento no sentido de que a tributação exclusiva de fonte, à alíquota de 35%, alcança todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado. Aduziu, também, que essa tributação alcança os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou a sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou sua causa.

Com efeito, o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece uma presunção legal de que determinado pagamento, aquele cuja causa ou beneficiário não puder ser identificado, constitui renda, exigindo o imposto exclusivamente na fonte pagadora (responsável tributário), ressalvada a prova em contrário.

Pedimos vênias para adotar, nesse sentido, as bem lançadas razões do voto condutor do acórdão recorrido:

[...]

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se o acórdão proferido pela e. Turma a quo por seus próprios e jurídicos fundamentos.

## VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

### Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A primeira objeção da PGFN ao conhecimento do recurso especial não merece acolhida. Não foi suscitada qualquer discussão acerca de aspectos probatórios, mas apenas arguida a incompatibilidade da exigência de IRRF concomitantemente com o IRPJ, na hipótese de omissão de receitas. Assim, se forem semelhantes os contextos fáticos examinados nos acórdãos comparados, e distintas as soluções adotadas por diferentes Colegiados do CARF ou dos Conselhos de Contribuintes, a discussão se circunscreverá à interpretação da legislação tributária que deve prevalecer em tais circunstâncias.

E, neste sentido, vale primeiro recordar que no Acórdão nº 9101-006.086<sup>1</sup>, esta Conselheira foi designada para redigir voto vencedor para negar conhecimento a recurso especial pautado no mesmo paradigma, lá ponderando que:

O recurso especial da Contribuinte foi admitido em face do paradigma nº 104-21.757, mas, em circunstâncias semelhantes à presente, na qual a discussão acerca da exigência concomitante dos tributos incidentes sobre o lucro e o IRRF se dá a partir da glosa de custos/despesas que restam incomprovados, esta Conselheira também votou pelo não conhecimento do recurso especial em face desse mesmo paradigma pelas razões assim expostas no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.962<sup>2</sup>:

Contudo, diversamente do exposto pelo I. Relator, também não merece conhecimento a matéria “cobrança de IRPJ cumulada com IRRF”, dada a dessemelhança entre o presente caso, que trata de pagamento a beneficiário não identificado associado a despesa glosada na apuração do IRPJ, e o caso analisado no paradigma nº 104-21.757, no qual os pagamentos a beneficiário não identificado se prestaram à caracterização de omissão de receita presumida a partir de remessas de recursos ao exterior sem comprovação da origem, mas não apenas por isto.

<sup>1</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (Suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram no conhecimento os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Alexandre Evaristo Pinto.

<sup>2</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Luiz Tadeu Matosinho Machado e Alexandre Evaristo Pinto.

De fato, o dissídio jurisprudencial poderia se caracterizar na hipótese em que os acórdãos comparados tratassem de diferentes hipóteses de redução do lucro tributável e conseqüente incidência do IRPJ concomitante com o IRPJ, desde que a interpretação da legislação tributária se desse sob esta visão geral do tema.

O acórdão recorrido mantém a exigência concomitante e aborda com maior generalidade a questão, nos termos de seu voto vencedor:

A dupla consequência é apenas a anulação de uma conduta ilícita que, de um só golpe, produziu uma dupla evasão.

O fato de pagar indevidamente alguém e registrar tal pagamento como despesa impede a incidência do imposto de renda na fonte relativamente a tal pagamento e, ao mesmo tempo, reduz a base de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro.

O lançamento tributário da glosa de despesa e do IRRF apenas anula esse efeito lesivo .

Sob esta ótica, a divergência jurisprudencial poderia se caracterizar em face de um paradigma que vislumbrasse, a partir de conduta de reduzir o lucro tributável, a exigência do IRPJ como suficiente para reparar a lesão praticada pelo sujeito passivo.

O paradigma nº 104-21.757, por sua vez, traz abordagem histórica para justificar a impossibilidade de exigência do IRRF quando há redução do lucro tributável, e o seguinte trecho, inclusive, foi recorrentemente referido como interpretação consolidada no tema para exoneração de exigências de IRRF em diferentes contextos:

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, com a ressalva de que, neste último tópico, me reservo o direito de aprofundar e rever a matéria.

Ocorre que a decisão da maioria da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, ao dar provimento a recurso voluntário para cancelar exigência de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ao longo do ano-calendário 1999, teve em conta outras circunstâncias especificamente relacionadas à omissão de receitas que, naqueles autos, ensejou a exigência de IRPJ e de outros tributos concomitantemente com o IRRF. Consta do voto condutor do referido julgado que:

- *Não é possível, com os elementos constantes dos autos, vincular as remessas para o exterior com a sujeição passiva do contribuinte, porque o laudo técnico acerca das movimentações financeiras corroboraria as sistemáticas alegações da recorrente no sentido de que os recursos utilizados nas remessas para o exterior não pertenciam à recorrente e que, via de consequência, jamais poderia ter feito os supostos pagamentos que estão embasando o lançamento, resultando inadequada sua sujeição passiva neste procedimento.*
- *Os documentos trazidos aos autos evidenciam o uso da conta do recorrente por diversas empresas que seriam os verdadeiros titulares dos recursos, inexistindo qualquer evidência de que elas poderia ser compradoras dos produtos fabricados pela recorrente; e*
- *Considerando-se as exigências de IRPJ, CSLL, IPI, COFINS e Contribuição ao PIS, decorrentes da omissão de receitas, juntamente com a incidência do IRRF, a tributação alcançaria 104,5%, idêntico ao valor das remessas, a evidenciar flagrantes as agressões aos princípios constitucionais de razoabilidade e do não confisco.*

Demonstra-se, a partir destes outros argumentos deduzidos pelo relator do paradigma, ex-Conselheiro Remis Almeida Estol, para cancelamento da exigência de IRRF, que a maioria da 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes o acompanhou não só em razão da incompatibilidade genérica da exigência de IRRF com a incidência de IRPJ na hipótese de redução do lucro tributável, mas também em face da negativa de sujeição passiva e, ainda que assim não fosse, em razão da excessiva onerosidade da exigência quando considerada em conjunto com as demais incidências sobre receitas omitidas, distintamente do que se verificaria na glosa de despesas, que somente ensejaria lançamento de IRPJ e CSLL, para além do IRRF.

Esta Conselheira tem dirigido seu entendimento em afirmar a existência de dissídios jurisprudenciais a partir da análise de **decisão** de diferentes Colegiados do CARF, e não necessariamente dos votos condutores dos julgados comparados. Assim, se os casos comparados apresentam dessemelhanças fáticas que poderiam afetar a decisão da matéria, não basta a constatação de que alguma passagem do voto condutor do paradigma, isoladamente, reformaria o entendimento expresso no acórdão recorrido. A **decisão** do Colegiado que proferiu o paradigma é aferida a

partir do **contexto fático** analisado em conjunto com os **fundamentos do voto condutor** do julgado.

O presente caso, como expresso no acórdão recorrido, trata de exigência, apenas, de IRPJ e CSLL sobre o lucro reduzido em razão da apropriação de custos não comprovados, e que assim subsistiram no curso do contencioso administrativo, inclusive quanto à afirmação de ter havido *utilização de notas fiscais manifestamente inidôneas*. É neste contexto que o Colegiado *a quo* reiterou os fundamentos adotados pela autoridade julgadora de 1ª instância para refutar a argumentação que a Contribuinte pretendeu renovar em recurso especial:

20. É o que ocorreu, mas, gize-se, é o que de fato deveria ter mesmo ocorrido. Trata-se, a toda evidência, de fatos geradores distintos. O primeiro é falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, em virtude da apropriação de custos não comprovados, mediante a utilização de notas fiscais manifestamente inidôneas. O segundo, o pagamento a beneficiários que não foram, pela impugnante, identificados.

21. Convém ressaltar, ainda a propósito do argumento, que sequer sobre a mesma base de cálculo estão sendo cobradas espécies tributárias distintas, pois o IRPJ e a CSLL incidem sobre o lucro, que, no caso, fora estimado, isto sim, sobre a totalidade dos valores dos custos glosados, e o IRRF incide sobre o total dos pagamentos realizados. Mutatis mutandis, é o mesmo que ocorre entre a receita, base de cálculo do PIS e da Cofins, e o lucro desta mesma receita derivado, base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, também aqui não é possível cogitar se o Colegiado que proferiu o paradigma, pautado na repercussão de pagamentos a beneficiários não identificados que resultaram em presunção de omissão de receitas (inclusive com dúvidas quanto à efetivação dos pagamentos pelo sujeito passivo autuado), e não de glosa de custos/despesas, adotaria a mesma decisão quanto à exigência de IRRF aqui veiculada.

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

No mesmo sentido foi a decisão adotada no precedente nº 9101-006.744, que trouxe como paradigma o Acórdão nº 04-01.094 que, como relatado, confirmou o paradigma nº 104-21.757, mas confrontava acórdão recorrido no qual o IRRF foi exigido concomitantemente com o IRPJ lançado em razão de glosa de despesas por pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados.

Nestes autos, a divergência foi suscitada em face de exigência concomitante com tributos lançados em razão de omissão de receitas. Distintamente do paradigma, como será demonstrado na sequência, não se verifica nestes autos qualquer dúvida quanto à vinculação das remessas *com a sujeição passiva do contribuinte*. Não há qualquer evidência de que as movimentações fossem operadas por outras pessoas e, inclusive, restou evidenciada omissão de

receita por prova direta em razão de uma das operações questionadas, sendo que outra parcela significativa encontrou correspondência com as receitas declaradas.

Mais especificamente, no presente caso o procedimento fiscal tem origem na Operação *Beacon Hill*. A autoridade lançadora identificou 23 (vinte e três) registros nos quais a Contribuinte figurava como beneficiária e, para um deles, concluiu incomprovada a tributação da receita correspondente, disto resultando a infração de omissão de receita operacional na data de 01/08/2002, no valor de R\$ 163.420,00 (US\$ 50.000,00). Também restaram incomprovadas 5 (cinco) operações de remessa ao exterior, entre 25/02/2002 e 15/03/2002, das quais resultaram: i) presunção de omissão de receita por falta de escrituração de pagamentos efetuados (art. 281, II do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - RIR/99), com repercussão no IRPJ e CSLL na sistemática do lucro presumido, bem como na apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS; e ii) IRRF por falta de contabilização dos pagamentos e da causa das remessas. Todas as exigências foram acrescidas de multa qualificada.

As exigências foram mantidas em 1ª instância. No julgamento do recurso voluntário: i) a qualificação da penalidade foi afastada para todas as exigências, e a PGFN não logrou êxito em restabelecê-la em sede de recurso especial; ii) a decadência restou definitivamente declarada para as exigências de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS apurados até abril/2002, dada a ciência do lançamento em abril/2007, dado que a PGFN somente logrou reverter, em sede de recurso especial, a decadência declarada para as exigências de IRRF.

A partir do acórdão recorrido tem-se que:

- A omissão de receitas de R\$ 163.420,00 foi mantida definitivamente, afastando-se apenas a qualificação da penalidade;
- A presunção de omissão de receitas de 25/02/2002 a 15/03/2002 teve as exigências correspondentes a IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS definitivamente canceladas; e
- A imputação de pagamento sem causa de 25/02/2002 a 15/03/2002 resultou em IRRF mantido pelo Colegiado *a quo*, mas cuja qualificação da penalidade já foi definitivamente excluída.

Assim, apenas sob a ótica dos valores lançados, haveria similitude com o paradigma, porque embora não exigido, nestes autos, IPI sobre as receitas omitidas, houve lançamento dos demais tributos referidos no paradigma (IRPJ, CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS), e estas, juntamente com o IRRF lançado, alcançariam valor principal próximo do valor das remessas autuadas.

Ao final do contencioso administrativo, a exigência de IRRF subsistiu sem concomitância com os tributos devidos sobre o lucro e o faturamento, já definitivamente afastados como exposto. De toda a sorte, o Colegiado *a quo* analisou a questão do *bis in idem* da tributação do IRRF e IRPJ sobre omissão de receitas sem qualquer ressalva àquela circunstância. Veja-se:

Assim se diz, porque a cobrança de IRPJ sobre a omissão de receitas caracterizada pela falta de escrituração dos pagamentos realizados pela Recorrente, nos termos do art. 40, da Lei nº 9.430/96 não incide sobre o mesmo fato jurídico tributário do IRRF.

É evidente que a presunção de omissão de receitas refere-se a riqueza da própria Recorrente, pela qual deve-se apurar IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Por outro lado, os pagamentos a beneficiários não identificados devem ser tributados exclusivamente na fonte, mas a riqueza revelada pelo fato jurídico tributário não é da fonte pagadora, mas do próprio beneficiário.

Dessa forma, não se tratando do mesmo fato gerador, não há que se falar em bis in idem ou bitributação.

E nem se argumente que o IRRF seria afastado pela parte final do art. 674, do RIR/99, na parte em que dispõe: “ressalvado o disposto em normas especiais”, pois a norma do art. 40 da Lei nº 9.430/1995 não criou qualquer espécie de ressalva quanto à incidência do IRRF.

Dessa forma, não merece provimento o recurso nessa parte.

Sob esta ótica, a dessemelhança do presente caso com o paradigma reside nas evidências de erro de sujeição passiva que lá também se prestaram como fundamento para cancelamento da exigência. Ocorre que não é possível determinar, nos termos do paradigma, se esta especificidade foi determinante para formação de maioria no Colegiado. A decisão está assim expressa:

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo, que negavam provimento ao recurso. Os Conselheiros Nelson Mallmann e Gustavo Lian Haddad votaram pela conclusão.

Três, dos oito Conselheiros, negaram provimento ao recurso. Dentre os cinco restantes, dois votaram pelas conclusões do relator, eventualmente discordando de um dos seus fundamentos, ou mesmo por vislumbrar algum outro fundamento determinante para o provimento do recurso voluntário. Por esta razão, não é possível afirmar que as evidências de erro de sujeição passiva teriam sido determinantes para a exoneração do IRRF lá exigido.

Assim, como a presente exigência também foi formalizada, originalmente, em conjunto com os tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento, decorrentes de omissão de receitas, e como a declaração de decadência destes tributos não foi invocada para decisão do Colegiado *a quo*, que dessa forma validou a exigência do IRRF sob a premissa de sua concomitância com aqueles tributos, impõe-se reconhecer que há similitude suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial.

Por tais razões, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

No mérito, esta Conselheira não teve a oportunidade de se manifestar, especificamente, quanto à alegada incompatibilidade de exigência do IRRF conjuntamente com lançamento de tributos sobre o lucro e o faturamento evidenciados por receita omitida em razão dos mesmos fatos que motivaram a incidência do IRRF. No caso, como relatado, tal se verifica porque os pagamentos cuja causa e beneficiário não restaram comprovados, também deixaram de ser escriturados pela Contribuinte, caracterizando presunção legal de omissão de receitas prevista no art. 281, inciso II, do RIR/99.

No voto vencedor exarado no Acórdão nº 1101-000.825, esta Conselheira assim refutou a alegação genérica de que o IRRF não poderia incidir sobre o mesmo fato que evidenciasse redução do lucro líquido, embora o caso se referisse a glosa de despesas, com repercussão apenas no IRPJ e na CSLL:

O presente voto expressa os fundamentos para manutenção das exigências de IRRF, uma vez que restou vencido o I. Relator em sua proposta de exoneração de tais créditos tributários.

Argumentou o I. Relator que os lançamentos de IRPJ e CSLL aqui veiculados não poderiam coexistir com o lançamento de IRRF em razão dos mesmos pagamentos glosados na apuração daqueles tributos, reportando-se a julgados deste Conselho que somente admitem a exigência de IRRF *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, em razão de disposição legal específica aplicável nesta segunda hipótese, veiculada no art. 44 da Lei nº 8.541/92.*

Isto porque, como demonstrado no voto do I. Relator, o art. 44 da Lei nº 8.541/92 determinava a exigência de IRRF à alíquota de 25% nos casos de redução indevida do lucro líquido, presumindo de forma absoluta que esta diferença fora automaticamente recebida pelos sócios.

Todavia, a dúvida acerca da aplicabilidade do art. 61 da Lei nº 8.981/95 somente existiria, na forma exposta, enquanto vigente o art. 44 da Lei nº 8.541/92, revogado pela Lei nº 9.249/95. A partir daí (como é o caso destes autos), ausente a presunção legal de distribuição daqueles valores aos sócios, nenhum impedimento existiria para a caracterização da hipótese fixada no art. 61 da Lei nº 8.981/95, que na verdade parte do fato provado de entrega de recursos a um terceiro não identificado, ou por razões não demonstradas, e erige a presunção,

apenas, de que tais rendimentos seriam passíveis de tributação na pessoa do beneficiário.

No presente caso, portanto, há duas incidências distintas: 1) o IRRF exigido da atuada na condição de responsável (fonte pagadora de rendimentos) que não se desincumbiu de seu dever de identificar o beneficiário e/ou a causa do pagamento e, por consequência, permitir ao Fisco confirmar a regular tributação de eventual rendimento auferido por este beneficiário, e 2) o IRPJ exigido da atuada na condição de contribuinte que auferiu lucro, mas o declarou em montante menor que o devido, em razão da dedução de despesas que não foram regularmente provadas.

Em outras palavras, a incidência do IRPJ decorrente de uma despesa que não reúne os requisitos legais para sua dedutibilidade não converte esta parcela em rendimento da própria da pessoa jurídica, a dispensar a incidência que poderia existir em desfavor do beneficiário do pagamento. É certo que a base de cálculo do IRPJ resta majorada e, por consequência, há renda tributável no seu sentido próprio, qual seja, resultado líquido de acréscimos e decréscimos patrimoniais num mesmo período de apuração. Mas este resultado líquido não se confunde com o conceito de rendimento, acréscimo individualmente auferido, no caso, por outro sujeito passivo, em razão de uma operação específica, que poderia sujeitar-se a tributação isolada, a qual é presumida pela lei em razão da omissão de informações por parte da fonte pagadora.

Considerando que, nos termos do voto do I. Relator, os beneficiários e a causa dos pagamentos subsistiram incomprovados, deve-se NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às exigências de IRRF.

Nesta instância especial, esta Conselheira também já divergiu do entendimento defendido pela Contribuinte, novamente no âmbito de exigência concomitante de IRRF com os tributos incidentes sobre o lucro no âmbito da glosa de despesas. Neste sentido acompanhou o voto da Conselheira Viviane Vidal Wagner, condutor do Acórdão nº 9101-004.250<sup>3</sup>:

A matriz jurídica para o IRRF é o art. 61 da Lei nº 8.981/85:

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

---

<sup>3</sup> Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram na matéria as Conselheiras Cristiane Silva Costa e Livia De Carli Germano.

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.

Verifica-se que a incidência do IRRF na hipótese decorre da entrega de valores a terceiros sem a comprovação da operação que lhes deu causa.

Trata-se de incidência autônoma e com base de cálculo específica, sem qualquer relação com a apuração do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual.

Diante desse cenário, a interpretação dos dispositivos do art. 61, da Lei nº 8.981/95, nos leva a concluir que o fato jurídico que enseja o IRRF decorre de pagamentos sem causa (§ 1º) e a base de cálculo é fixada depois do reajustamento do rendimento bruto (§ 3º).

No caso dos autos e à luz de tudo o que já se mencionou, restou entendido que a interessada não logrou êxito em comprovar a efetiva prestação dos serviços prestados por agentes supostamente contratados para a intermediação de negócios, razão pela qual deve ser aplicado o comando legal.

Contudo, alega a recorrente precedentes do CARF que suportariam a sua pretensão, no sentido de que só caberia a incidência de IRRF se as despesas não fossem glosadas.

Embora existam posições divergentes neste Conselho, filio-me à corrente que não vê obstáculos à exigência em paralelo do IRRF (sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não comprovado) com o IRPJ e a CSLL, devidos ante a glosa de despesas cuja origem não foi demonstrada.

Nesse sentido já me manifestei em outros casos julgados por este Colegiado.

Com a devida vênia àqueles que pensam de forma diferente, entendo que se as despesas não existiram a glosa deve ser efetuada, por expressa determinação legal, considerando, ainda, que o lucro foi indevidamente reduzido. Em razão disso, o lucro precisa ser recomposto e a diferença oferecida à tributação.

Por outro lado, há dispositivo expresso que determina a incidência do IRRF quando não houver causa para o pagamento. Não se trata, pois, de concomitância ou bis in idem, porque são fatos jurídicos distintos (despesas inexistentes e pagamento sem causa), com matrizes e fundamentos legais também diferentes.

Note-se que se não houvesse o pagamento sem causa, ainda assim a glosa deveria ser efetuada e o IRPJ e a CSLL seriam devidos, embora, nesta situação, não seria exigível o IRRF.

O pagamento de uma despesa não comprovada não se confunde com a escrituração indevida, até porque tratamos de matrizes jurídicas diferentes, razão pela qual não se verifica dupla penalização (tributos não se prestam a isso, como se sabe) ou bis in idem sobre único fato.

Ademais, ainda que se possa pensar de forma distinta, com base numa interpretação econômica das regras tributárias, convém ressaltar que é vedado a este Conselho negar eficácia a norma tributária vigente e válida, a teor do disposto na Súmula CARF nº 2 ("o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária").

Portanto, conclui-se que não há vedação para a exigência em paralelo de IRRF (sobre o pagamento sem causa) e do IRPJ e da CSLL (pela glosa de despesas fictícias), pois se trata de fatos distintos, os quais devem ser apurados e autuados, sem margem para discricionariedade, como determina o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Ainda, sob a ótica geral da compatibilidade da incidência do IRRF, quando da infração resulte, também, aumento do lucro tributável da pessoa jurídica, vale a transcrição do histórico trazido pelo Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, em voto acolhido à unanimidade no Acórdão nº 9202-009.490:

A Lei nº 8.541, de 1992, que veio a ser revogada pela Lei nº 9.249, de 1.995, previa a incidência cumulativa do IRPJ e do IRRF, no caso de glosa de despesas que resultasse em aumento de lucros. Confira-se:

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.

Sobreveio, então, a Lei nº 8.981, de 1995 (em 20 de janeiro de 1.995), que, inicialmente, elevou a alíquota do art. 44, da Lei nº 8.541, de 1992 para 35% e estabeleceu a multa de 35%, incidente na fonte, sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, a saber:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, **ressalvado o disposto em normas especiais.**

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

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

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

Como dito acima, o art. 44, da Lei nº 8.541, de 1992 foi revogada pela Lei nº 9.249, que, como se sabe, instituiu a isenção do Imposto de Renda sobre os lucros distribuídos, a partir de 1º de janeiro de 1/996.

Portanto, durante o ano de 1995, vigeram os dois dispositivos: o art. 44, da Lei nº 8.541, de 1.992, com a redação dada pela Lei nº 8.981, de 1991, e o art. 61, da própria Lei nº 8.981, de 1.995. Nesse período, no caso de glosas de despesas que resultasse na apuração de diferença de lucros, e que pudessem caracterizar pagamento sem causa ou a beneficiário era devida a exigência do IRPJ e a exigência do IRRF, à alíquota de 35%, com fundamento no art. 44, da Lei nº 8.541, de 1.992. E nesse ponto, é importante revisitar o texto do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1991, que na sua parte final traz a ressalva “ressalvado o disposto em normas especiais”. Pois bem, aplicava-se o art. 44, da Lei nº 8.541, de 1.992 e não o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, porque a primeira era norma especial, aplicável a situação específica de redução de lucros; já a segunda é norma geral, aplicável em qualquer caso em que se verifique pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Ocorre que a norma especial (art. 44, da Lei nº 8.541, de 1992) foi revogada, até porque deixou de incidir imposto sobre os lucros distribuídos. Passando a incidir, então, a norma mais geral, o art. 61, da Lei nº 8.981. Se pela primeira lei a presunção era a de que os pagamentos foram feitos em benefícios do próprio sócio, a nova presunção é a de que o beneficiário é uma pessoa qualquer, não identificada.

É fora de propósito entender-se que a lei prescreve a exigência do IRRF de 35% de uma pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou de uma pessoa jurídica que, mesmo sendo tributada pelo lucro real, apurou prejuízo no exercício, ou pessoa jurídica isenta e não exigir a mesma exação da pessoa jurídica tributada pelo lucro real que obteve lucro, com base numa suposta impossibilidade de exigibilidade cumulativa do IRPJ e do IRRF, quando se trata de duas exigências absolutamente distintas, como já referido acima.

A prevalecer tal interpretação estar-se-ia criando uma assimetria de tratamento injustificada entre contribuintes tributados com base no lucro presumido, microempresa ou tributada com base no lucro real que não tiveram lucros e as empresas tributadas com base no lucro real que obtiveram lucro, em benefício destas últimas.

Adicione-se que a presunção legal de omissão de receitas a partir da falta de contabilização de pagamentos tem em conta a recorrência, nestes casos, de recursos mantidos à

margem da contabilidade que viabilizaram tais pagamentos, sem o aproveitamento de fontes originadas de operações declaradas pelo sujeito passivo. Mais evidente, assim, a distinção entre as materialidades tributadas pelo IRRF – com vistas a suprir a tributação que poderia incidir sobre a operação cuja causa e beneficiário não foi comprovado – e pelo IRPJ/CSLL, além de Cofins e Contribuição ao PIS, sobre as receitas presumidamente omitidas pela pessoa jurídica e mantidas à margem da contabilidade para viabilizar os pagamentos não escriturados.

Inexiste, assim, qualquer incompatibilidade entre a exigência de IRRF sobre pagamentos cujo beneficiário e/ou causa não restou comprovado, e a exigência de tributos sobre o lucro e o faturamento apurados a partir de receita presumidamente omitida a partir destes mesmos pagamentos não contabilizados.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**