



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.725835/2021-84
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.473 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de outubro de 2022
Recorrente SETEC TECNOLOGIA S.A. E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. COBRANÇA CONCOMITANTE. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. NOVA REDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 105. INAPLICABILIDADE.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplicase sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoase ao final do anocalendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.489/2007.

IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS. IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA. EXIGÊNCIA SIMULTÂNEA. POSSIBILIDADE

Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado, bem assim os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. A tributação pelo do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, em relação a pagamentos a beneficiários não identificados ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, não exclui a incidência de IRPJ e CSLL resultante da glosa das despesas fictícias, as quais são indedutíveis por previsão legal expressa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial quanto à impossibilidade de cobrança concomitante de multa isolada com multa de ofício. Conforme art. 60, anexo II, do RICARF, em primeira votação, o conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes deu provimento parcial ao Recurso, para afastar do lançamento a multa isolada cobrada de forma concomitante com a multa de ofício, até o limite do tributo devido. O conselheiro Carlos Henrique de Oliveira não votou em relação ao conhecimento, tendo em vista que o julgamento dessa questão foi concluído e teve seu resultado proclamado em sessão realizada em 27/09/2022. Julgamento iniciado na reunião de setembro de 2022.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Relatório

01 – Trata-se de Recursos Especiais interpostos pelo Contribuinte e-fls. (5.690/5.725) e responsáveis solidários Roberto Ribeiro de Mendonça e Augusto Ribeiro de Mendonça Neto às e-fls. (6.127/6.165 e 5.892/5.909) respectivamente em face do V. Acórdão de nº 1302-002.788 (e-fls. 5.549/5.642) da Colenda 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, que julgou em sessão de 15 de maio de 2018 o recurso voluntário do contribuinte e de ofício que discutia o lançamento sobre Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ, multa exigida isoladamente), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – multa exigida isoladamente (CSLL/Multa), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), relativos a fatos geradores ocorridos no anos calendários 2010 e 2011 e a responsabilidade solidária de das pessoas físicas Roberto Ribeiro de Mendonça e Augusto Ribeiro de Mendonça Neto.

02 – A autoridade fiscal detalha todo o procedimento adotado durante os trabalhos de auditoria, que, ao final, resultou no presente lançamento. No referido Termo, a autoridade fiscal inicia seu relato demonstrando os dados da contribuinte, o histórico da Operação Lava Jato, demonstrando os termos de delação premiada firmados pelos dirigentes da contribuinte no âmbito do Poder Judiciário. A seguir, descreve suas ações na fiscalização para verificar o adimplemento das obrigações tributárias por parte da contribuinte, citando várias empresas em

que não se conseguiu comprovar a efetivação de prestação de serviços por parte dessas empresas à contribuinte. Em suas conclusões, a fiscalização demonstra o que verificou na atividade da autuada: 1. Custos e despesas não comprovadas, relacionados às empresas e os respectivos motivos para sua conclusão; 2. Deduções indevidas de custos e despesas na apuração do Lucro Real e Falta de recolhimento de IRPJ/CSSL sobre base de cálculo estimada e 3. IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados, pagamentos sem causa ou operação não comprovada.

03 - A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA.

O recurso de ofício interposto não deve ser conhecido, quando o valor exonerado está aquém do limite fixado pelo Ministro da Fazenda, nos termos da Súmula CARF nº 103.

DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo o acórdão recorrido enfrentado, ainda que de forma concisa, um a um, todos os argumentos da recorrente, inexistente o cerceamento ou prejuízo à defesa, que pode contrapor em seu recurso todas as objeções em face dos fundamentos adotados na decisão., devendo ser rejeitada a arguição de nulidade.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO OU ADMINISTRADOR. ART. 135, INC. III DO CTN. NATUREZA PESSOAL X SOLIDARIEDADE. EXCLUSÃO DA PESSOA JURÍDICA DO POLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE.

De acordo com a jurisprudência do STJ, "a prática de ato ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (que é imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio-gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente".

"Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei". A atribuição de responsabilidade aos sócios-gerentes, nos termos do art. 135, inc. III, não exclui sujeição passiva da pessoa jurídica.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. DIRETOR. ART. 135, III DO CTN. CARACTERIZAÇÃO.

Restando comprovado que o sócio era também diretor da pessoa jurídica autuada, e que tinha participação direta ou indireta em diversas empresas envolvidas nas fraudes apuradas pela fiscalização, caracterizando a infração a lei e/ou contratos, revela-se correta a atribuição da responsabilidade solidária.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Tendo os lançamentos sido efetuados dentro dos prazos estabelecidos no CTN, não se caracteriza a decadência alegada.

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. EXIGÊNCIA CUMULADA COM IRPJ E CSSL APURADOS

EM FACE DA GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS CONSIDERADAS INIDÔNEAS. CABIMENTO.

O art. 61 da Lei nº 8.981/1995, alcança todos os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja operação ou causa não é comprovada, independente de quem seja o real beneficiário dele (sócios/acionistas ou terceiros, contabilizados ou não), elegendo a pessoa jurídica responsável pelo pagamento efetivamente comprovado com responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APRESENTAÇÃO DE CONFISSÃO EM TERMO DE COLABORAÇÃO PREMIADA OU ACORDO DE LENIÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 138 DO CTN. AUSÊNCIA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS.

O instituto da denúncia espontânea, como o próprio nome revela, depende exclusivamente da ação do sujeito passivo, tanto no que se refere à confissão do tributo quanto ao seu pagamento ou depósito, quando este dependa de apuração. Cabe ao contribuinte retificar suas declarações de rendimentos, refazer suas apurações e efetuar o pagamento dos tributos devidos, ou o seu depósito, caso haja dúvida quanto ao montante total devido. Verificando-se, tão somente, a confissão dos crimes praticados ao Ministério Público Federal e à Justiça Federal que, posteriormente, ensejaram apurações por parte do Fisco Federal dos tributos devidos em face das irregularidades a ele comunicadas pelos órgão de investigação e da Justiça, sem que o contribuinte tenha se antecipado a qualquer procedimento fiscal e adotado as medidas necessárias para a denúncia espontânea das obrigações tributárias perante o Fisco, esta não se configura.

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESAS DECORRENTES DE ILÍCITO PENAL. PAGAMENTOS DE VANTAGENS INDEVIDAS. REPARAÇÃO DE DANOS OU RESSARCIMENTOS EM FACE DE ACORDOS DE COLABORAÇÃO PREMIADA OU DE LENIÊNCIA. EXCLUSÃO DA BASE TRIBUTÁVEL GLOSADA RELATIVA A FATOS GERADORES OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Ainda que as despesas glosadas sejam derivadas de desvios de recursos da empresa autuada para pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, a sua indedutibilidade decorre essencialmente do fato de que não se enquadram como despesas efetivamente realizadas que reduziram indevidamente o resultado tributável dos exercícios fiscais sob apuração. Assim, a reparação de danos causados em decorrência dos ilícitos confessados ou a devolução de valores fixados em Termos de Colaboração Premiada ou em Acordos de Leniência, tem natureza completamente distinta das despesas originalmente deduzidas e não podem impactar a apuração de tributos de períodos já encerrados. Os fatos geradores complexivos do IRPJ e CSLL dos períodos em que ocorreram as infrações devem ser escoimados dos valores que afetaram indevidamente a base de cálculo dos tributos devidos, não podendo ser afetados retroativamente por quaisquer fatos, voluntários ou não que tenham sido praticados em momento posterior, visando a purgar total ou parcialmente os ilícitos penais cometidos e a atenuar a imposição de penalidades, seja na esfera administrativa ou judicial.

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA. RECURSOS DESVIADOS MEDIANTE INTERPOSIÇÃO DE TERCEIROS COM FINALIDADE ILÍCITA DE PAGAMENTO DE VANTAGENS INDEVIDAS.

Os pagamentos a diversas empresas por serviços que não foram efetivamente prestados, efetuados como meios preparatórios para o desvio dos recursos que seriam posteriormente empregados nos pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, embora identifique sua finalidade não validam sua causa primária. Estes pagamentos não tem causa (no sentido econômico), pois não correspondem a serviços

efetivamente prestados. Além disso, os reais beneficiários de tais recursos não são identificados nestas operações, pois estão encobertos por documentos que apontavam outros beneficiários (as emitentes das notas fiscais) dos pagamentos.

IRPJ/CSLL. DESPESAS GLOSADAS. PAGAMENTOS DE SUBORNOS OU PROPINAS. VIOLAÇÃO À ORDEM ECONÔMICA E OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

Inadmissível a pretensão da recorrente de equiparar pagamentos com vistas ao cometimento de atos de corrupção à despesas necessárias e decorrentes das atividades normais e usuais da empresa, como comissões sobre vendas. O pagamento de subornos a agentes públicos ou privados atenta contra a função social da empresa consagrada no direito brasileiro e ofende os princípios constitucionais voltados para assegurar a ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa. Os atos concernentes ao pagamentos de propinas a agentes públicos e privados, atentam diretamente contra a função social da empresa e à liberdade concorrencial e, por óbvio, é inadmissível que os efeitos econômicos de tais infrações, por mera liberalidade do administrador da companhia, sejam compreendidos como necessários ao desenvolvimento das atividades normais e usuais da empresa.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE DESPESAS. INEXISTÊNCIA DE FATO DA DESPESA. CABIMENTO.

A base de cálculo da CSLL tem como ponto de partida o resultado líquido apurado na contabilidade. Assim, as despesas comprovadamente inexistentes não podem compor o resultado líquido do exercício, do qual parte a apuração tanto do IRPJ quanto da CSLL. Os atos ilícitos não podem produzir quaisquer efeitos tributários na apuração do resultado dos exercícios fiscalizados. É remansosa a jurisprudência administrativa no sentido de dar o mesmo efeito à CSLL na glosa de despesas fictícias da base de cálculo do IRPJ.

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Constatado que os pagamentos feitos, em face de contratos firmados com empresas do mesmo grupo familiar, que não apresentam nenhuma estrutura administrativa, técnica ou operacional, estão dissociados de qualquer prova de efetiva prestação dos serviços, resta caracterizada a natureza fictícia das despesas contabilizadas, impondo-se sua glosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência suscitadas, e, no mérito, por unanimidade, em manter a responsabilidade solidária dos sujeitos passivos arrolados; em manter as exigências do IRPJ e CSLL; e, por maioria, em negar provimento ao recurso quanto à exigência concomitante de IRRF com IRPJ e CSLL, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias; por maioria, em manter a exigência de multa isolada, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias; por voto de qualidade, em cancelar o lançamento do IRRF sobre pagamento sem causa feito a empresa DFS Participações e Consultoria Empresarial, vencidos os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Carmen Ferreira Saraiva (Suplente convocada), Maria Lucia Miceli e Gustavo Guimarães Fonseca; e, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias.

04 – Os recursos são tempestivos e de acordo com o despacho de admissibilidade de e-fls. 6.845/6.882, mantido pelo despacho em agravo às e-fls. 6.952/6.958 foi dado seguimento às seguintes matérias: (a) “exigência concomitante do IRRF por pagamento sem causa e IRPJ/CSLL em razão da glosa de despesas”, e (b) “exigência concomitante da multa de ofício e de multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL”, e em relação ao recurso especial dos solidários a mesma matéria do item (b) do contribuinte, alegando em síntese:

a) tendo o contribuinte optado pela apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, a glosa das despesas cujas contrapartidas são os pagamentos considerados sem causa, ensejando a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, afasta a possibilidade de a Fiscalização exigir o IRRF sobre os mesmos valores com fulcro no art. 61 da Lei nº 8.981/95.

b) O IRRF sobre os pagamentos sem causa, caso exigido, deve ensejar a dedutibilidade das suas contrapartidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a fim de evitar que a fonte pagadora assumo o encargo financeiro do imposto que deve incidir exclusivamente sobre a renda da pessoa jurídica que recebe os pagamentos

c) f) pelo princípio da absorção, a conduta meio é absorvida pela conduta principal, de modo que deve ser afastada a cominação de multa isolada no caso, em atenção ao entendimento sumulado pelo CARF.

d). Ainda que não fosse acolhido tal argumento – o que se admite apenas para argumentar –, ainda assim a multa isolada deveria ser afastada, porque tanto a multa de lançamento de ofício, cuja previsão legal reside no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, quanto a multa isolada, prevista no inciso II do mesmo dispositivo legal, incidem sobre a mesma base de cálculo (a diferença de valores entre o contido na declaração e aquele obtido após a auditoria com a adição de exclusões indevidamente efetuadas na base de cálculo), de modo

05 – A Fazenda Nacional intimada às e-fls. 8.641 em 13/05/2020 e apresentou contrarrazões (e-fls. 8.642/8.675) em 18/05/2020 e alega em síntese o seguinte:

a) A recorrente alega que a fiscalização manteve a glosa de despesas e, concomitantemente, exigiu o recolhimento de IRRF, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/95 (pagamentos efetuados quando não for comprovada a operação ou a sua causa);

b) De acordo com a interpretação conjugada dos §§ 1º e 3º do art. 61 da Lei em comento, verifica-se que o fato gerador do IRRF ocorre, também, aos pagamentos não comprovados ou sem causa (§ 1º). A base de cálculo do tributo é estabelecida após o reajustamento do rendimento bruto sobre o qual recai o IRRF (§ 3º), ou seja, constatando a fiscalização que as despesas contabilizadas eram fictícias, deverá

a autoridade fiscal reajustar o lucro da empresa mediante a glosa daquelas despesas e, sobre esse “rendimento bruto”, recairá o IRRF;

c) Dessa forma, a recomposição do lucro por força das glosas de despesas sabidamente fictícias é pressuposto para a incidência do IRRF de acordo com expressa determinação legal (§ 3º do art. 61 da Lei nº 8.981/94), a qual não pode ser afastada por esse Colegiado em razão da vedação prevista na Súmula CARF nº 2, que diz: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”;

*d) Infere-se que há, no presente caso, duas incidências distintas: **a primeira**, o IRRF exigido do autuado na condição de responsável (fonte pagadora de rendimentos), que não se desincumbiu de seu dever de identificar a causa do pagamento, impedindo o Fisco de confirmar a regular tributação de eventual rendimento auferido por este beneficiário e, **a segunda**, o IRPJ exigido da Recorrente na condição de contribuinte que deixou de auferir lucro, em razão da dedução de custos e/ou despesas que não foram regularmente provadas;*

e) Portanto, não há nenhum impedimento que frustre a cobrança concomitante do IRPJ/CSLL - tampouco bis in idem - devido em razão da glosa de despesas fictícias absolutamente indedutíveis, com o IRRF causado pelo pagamento por serviços cuja prestação não foi comprovada ou não teve qualquer causa, senão omitir a incidência dos fatos geradores dos tributos lançados e mascarar práticas delituosas. Ao contrário, há expressa determinação legal (§ 3º do art. 61 da Lei nº 8.981/94) que vincula a atividade da autoridade fiscal (art. 142 do CTN) à aplicação concomitante dos referidos tributos;

f) A Recorrente deve pagar a multa disposta no art. 44, inciso II, alínea “b”, pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência. A teor do referido dispositivo legal, a “multa isolada” é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa;

g) No caso, não há dúvida de que a Recorrente optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que a Recorrente descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente o tributo, e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução;

h) Analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real praticadas pelo sujeito passivo (falta de recolhimento do tributo e/ou declaração inexata). Por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pelo recorrido, do modo de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96);

i) Com efeito, as infrações apenadas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes. A multa de ofício decorre do não pagamento de

tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa.

06 – O processo foi distribuído para essa C. Turma da CSRF de acordo com os termos das Portarias CARF nº 22.564/2020 e 12.202/2021 que estendeu temporariamente à essa 2ª Turma as matérias constantes do seu anexo único para processar e julgar os recursos que versem sobre as matérias da 1ª Turma da CSRF sendo esse o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Conhecimento

07 - Os Recursos Especiais do contribuinte e solidários são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deles o conhecimento. Foram apresentadas Contrarrazões tempestivas.

Mérito

A) - Impossibilidade de exigência concomitante da multa de ofício e de multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL” (Recurso Especial do contribuinte e solidários)

08 – Quanto a essa matéria importante destacar os fundamentos do voto do acórdão recorrido nessa parte:

No recurso voluntário a recorrente se insurge contra a exigência da multa isolada. Alega que esta não pode ser exigida em concomitância com a multa de ofício aplicada sobre o imposto devido ao final do exercício. Sustenta que a matéria encontra-se pacificada no âmbito do CARF.

Não assiste razão à recorrente.

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 1051, porquanto o lançamento da multa isolada foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 (Auto de Infração fls. 4459/4866).

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11.488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado).

Assim, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, os Conselheiros podem votar de acordo com seu livre convencimento sobre a matéria.

Com efeito, a lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, mesmo se apurado prejuízo ao final do exercício.

Entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada.

Com vistas à proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício.

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146º e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial.

Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a

possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "bis in idem": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "bis in idem!".

Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

Por fim, a definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

A recorrente cita, ainda, jurisprudência que afasta a aplicação da multa isolada após o encerramento do período de apuração.

Entendo de modo diverso da jurisprudência citada.

A aplicação da multa isolada, prevista no art. 44, inc. II, b da Lei nº 9.430 de 1996, decorre, exclusivamente, do descumprimento da obrigação de se efetuar o recolhimento por estimativa nos prazos e condições estabelecidos na legislação tributária, independentemente do resultado anual apurado pelo sujeito passivo.

Excetua-se do disposto nessa regra a pessoa jurídica que comprovar que a insuficiência de pagamento decorreu do levantamento do balanço ou balancete de suspensão ou redução na forma do art. 35 da Lei n.º 8.981, de 1995, e alterações posteriores.

O citado dispositivo não faz qualquer restrição quanto à data em que deva ser apurada a falta de recolhimento ou o recolhimento a menor por estimativa. Daí porque, a Instrução Normativa nº 93 de 1997, ao disciplinar a matéria, expressamente previu a aplicação da multa após o ano-calendário, nos seguintes termos (grifei):

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Atualmente a aplicação da multa encontra-se disciplinada pela IN. RFB. Nº 1700/2017, que assim dispõe no seu art. 53, verbis:

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Desta forma, já que estava a empresa obrigada ao recolhimento por estimativa, por ter optado pela apuração do lucro real anual, não pairam dúvidas de que a constatação de falta ou insuficiência de recolhimentos mensais, por estimativa, dá ensejo ao lançamento da multa de ofício isolada, prevista no inciso II, alínea b do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, incidente sobre as diferenças apuradas e perfeitamente demonstradas.

Por tais fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário quanto ao ponto.

09 – Nesse ponto entendo pelo desprovimento do recurso especial e adoto o mesmo posicionamento do Ac. 9202-009.795 de 26/08/2021 tendo por redator designado nesse ponto o I. Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, *verbis*:

Divergi da i. Relatora apenas quanto ao mérito e, especificamente, quanto à possibilidade de exigência cumulativa das multas pelo não recolhimento do imposto sobre estimativa com a multa do lançamento de ofício relativamente à diferenças apuradas quando do ajuste anual.

De início, é relevante destacar que se trata aqui de lançamento realizado no ano de 2014 referente a fatos geradores ocorridos nos anos de 2009 e 2010, portanto já na vigência da alteração introduzida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

Na redação anterior o inciso I previa a incidência de multa de 75% "sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata" e o § 1º do mesmo artigo previa que essa multa poderia exigida juntamente com o imposto ou isoladamente. Confira-se:

Art. 44 [...]

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

A Lei nº 11.488, de 2007 introduziu modificação fundamental na definição dessa penalidade, ao prevê uma multa de 75% pela "falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata" e outra de 50% pela falta de antecipação do pagamento mensal. Vejamos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Pois bem, em relação à multa na vigência da legislação anterior este Conselho já havia firmado entendimento no sentido da impossibilidade da exigência concomitante da penalidade pela falta de antecipação do imposto e pela omissão em oferecer os rendimentos à tributação quando do ajuste anual, tendo ambas a mesma base de cálculo. Registro por oportuno que este Conselheiro sempre abraçou essa tese. Vejamos:

Acórdão nº 9202-002.297, proferido na Sessão de 09/08/2012, de relatoria do Conselheiro LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2003 MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - BASE DE CÁLCULO IDÊNTICA.

Não pode persistir a exigência da penalidade isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, na hipótese em que cumulada com a multa de ofício incidente sobre o imposto apurado em razão da omissão de rendimentos de fonte situada no exterior, pois as bases de cálculo das penalidades são as mesmas.

Acórdão nº 2202-002.350, proferido na Sessão de 20/06/2013, de Relatoria do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa:

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº. 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

Note-se que é irrelevante trata-se de multa por falta de recolhimento do carnê-leão ou da estimativa da pessoa jurídica. A norma aplicável era e é a mesma.

O fundamento, pelo menos deste relator, era o de que não se tratava de penalidades distintas, mas de uma mesma penalidade, ora exigida isoladamente, ora exigida juntamente com o imposto. Assim, no caso de falta de recolhimento do carnê-leão, caso se exigisse a multa pela falta de antecipação do pagamento, a base de cálculo deveria ser suprimida para a aplicação da multa pela falta de recolhimento do imposto quando do ajuste anual, de modo a se eliminar a dupla incidência.

A situação mudou com a alteração introduzida pela Lei nº 11.488, de 2007. O dispositivo instituiu uma penalidade nova e específica pela falta de recolhimento do carnê-leão.

E tanto são penalidades distintas que os percentuais são diferentes: 50% e 75%.

Assim, se o contribuinte deixou de recolher antecipadamente o imposto devido a título de antecipação, seja do carnê-leão, no caso de pessoa física, seja de estimativa mensal de lucro, no caso de pessoa jurídica, da mesma forma, omitiu esses rendimentos quando do ajuste anual, estará sujeito a ambas as penalidades, uma para cada infração.

10 – Da mesma forma Ac. 9101-004.848 j. 05/03/2020 Relatoria da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner que assim trata da situação:

O recurso especial da PGFN insurge-se contra decisão que afastou a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício no caso dos autos, em relação ao ano-calendário 2007.

Sobre essa questão este Colegiado tem decidido, a exemplo de outras turmas do CARF, no sentido de que a multa isolada, na anterior redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, deve ser afastada, em observância ao princípio da consunção, nos termos da Súmula CARF nº 105, que dispõe:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Todavia, este E.Colegiado entende que o disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se apenas aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

O papel precípua do julgador nessa seara é o de analisar o conjunto normativo vigente e aplicável ao tempo dos fatos objeto de autuação, tendo em mente que o lançamento tributário é atividade vinculada aos ditames legais e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN.

Assim, na hipótese dos autos, destaca-se que houve alteração no comando original do art. 44 da Lei nº 9.430/96, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488, de 2007, fruto da conversão da Medida Provisória nº 351, de 2007.

Essa alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula CARF nº 105, que conferiu interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte, à luz do art. 112, I, do CTN.

Ocorre que, sob a ótica da estrita legalidade, a partir da nova redação não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e II, "b", do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

No caso dos autos, como as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, entende-se ser jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, vez que tais multas são completamente distintas e autônomas.

11 – Pelo exposto nego provimento ao recurso especial do contribuinte dos solidários nessa parte.

B) “impossibilidade da exigência concomitante do IRRF por pagamento sem causa, com base no art. 674 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto 3.000/99) e no art. 61 da Lei 8.981/95, quando há exigência do IRPJ/CSLL em razão da glosa de despesas em relação aos mesmos pagamentos” (Recurso Especial do Contribuinte)

12 – Nesse ponto conforme já indicado alhures o voto vencedor nessa parte, entendo que o mesmo deve ser mantido por seus próprios fundamentos, além disso, adoto como razões de decidir o do I. Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho no Ac. 9202-009.937 j. 23/09/2021, *verbis*:

“Por conseguinte, na visão do Sujeito Passivo, a partir do momento em que considerou que as despesas não eram dedutíveis, constituindo-se os créditos de IRPJ e CSLL, a Receita Federal do Brasil estaria impedida de exigir o pagamento do IR-Fonte, eis que se tratariam de pretensões incompatíveis entre si.

A Fazenda Nacional, por seu turno, sustenta inexistir impedimento para exigência de IRRF simultaneamente com IRPJ/CSLL ao argumento de que as incidências têm por base fatos distintos, que devem ser apurados e autuados, sem margem para discricionariedade, como determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Pois bem. Cabe-nos neste voto somente tratar da possibilidade de cumulação de IRRF e IRPJ/CSLL em virtude de pagamentos a beneficiários não identificados ou quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento.

Sobre esse assunto, o art. 61 da Lei nº 8.981/1995 (base legal do art. 674 do RIR/1999) estabelece:

(...) omissis

Veja-se que o dispositivo legal em evidência é bastante claro no sentido de que, nas situações em que se verifique pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, haverá a incidência do imposto sobre o rendimento bruto (rendimento líquido reajustado), tendo em vista que a fonte pagadora deixou de cumprir exigência prevista em lei, relativa à retenção e recolhimento do tributo incidente sobre a renda auferida pelo respectivo beneficiário, e, além disso, impediu o Fisco de identificar e exigir o imposto de quem efetivamente auferiu esse rendimento.

Por outro lado, as despesas decorrentes dos pagamentos aqui analisados, consoante evidenciado no Relatório Fiscal, são indedutíveis, devendo ser adicionadas ao lucro líquido da pessoa jurídica para o fim de determinação do lucro real, ex vi dos arts. 249, I e 304 do RIR/1999:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

[...]

Art. 304. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei nº 3.470, de 1958, art. 2º).

Ademais, diferentemente do que se verifica quanto ao IRRF, a exigência de IRPJ e CSLL resulta da glosa de despesas fictícias, isto é, os argumentos propalados pela Recorrente, quanto à impossibilidade da exigência simultânea dos diferentes tributos não se sustentam. Tratam-se de espécies tributárias diversas, previstas em normativos próprios, cujos fatos geradores, em seus diferentes aspectos, são absolutamente distintos.

A esse respeito, mister trazer a baila o entendimento consubstanciado no Acórdão nº 9101-004.543, de Relatoria da Ilustre Conselheira Andréa Duek Simantob, que bem representa minha compreensão a respeito do tema:

A questão posta a julgamento é exclusivamente jurídica. Trata-se de decidir se é possível, ou não, a exigência concomitante de IRPJ/CSLL pela glosa de custos com o IRRF eventualmente exigível por força da constatação de pagamentos sem causa.

Os próprios custos glosados, reprise-se, não são objeto do recurso especial.

Estando bem delineada a questão ora posta sob julgamento, é de se assentar que não assiste razão alguma à recorrente.

Não há que se falar na existência de bis in idem, quando aplicadas as duas infrações em conjunto.

Isto porque não se está a tratar de um único fato a partir do qual se extrai uma dupla incidência tributária. Pelo contrário, trata-se, à toda evidência, de fatos geradores distintos, seja quanto ao seu aspecto material, seja quanto aos aspectos temporal e quantitativo.

A exigência de IRPJ e de CSLL se dá, no caso, pela glosa de despesas inexistentes, as quais foram deduzidas na apuração do lucro líquido contábil, ponto de partida para o

cálculo da base sobre a qual incidem tais tributos, ao passo que a exigência do IRRF se dá, no caso, apenas sobre os pagamentos efetivamente realizados a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, abaixo transcrito, verbis:

[...]

A distinção quanto à materialidade dos fatos geradores captados pode ser facilmente demonstrada a partir de alguns singelos exemplos.

Há casos em que as despesas podem ter sido glosadas (por inexistentes), mas que sequer foram de fato pagas aos pretensos beneficiários, como ocorre no caso das chamadas "notas de favor". Neste caso, haveria a exigência somente de IRPJ e de CSLL pela glosa das despesas inexistentes, mas não haveria exigência de IRRF porque não estaria materializado o correspondente pagamento.

Noutro giro, há casos em que — mesmo se tratando de pagamentos comprovadamente efetuados, mas relativos a despesas inexistentes, posto que não comprovada a correspondente operação ou a sua causa — pode haver somente a exigência de IRRF, mas não a exigência de IRPJ e de CSLL. Isto pode ocorrer por várias razões, dentre as quais o fato de o sujeito passivo estar submetido ao regime de tributação do lucro presumido ou arbitrado, por exemplo, regimes os quais são em regra indiferentes às despesas para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ou então, ainda, pode ocorrer que o sujeito passivo, mesmo estando submetido ao regime do lucro real, tenha apurado prejuízo fiscal no período em questão.

Todas essas hipóteses citadas, dentre outras que se poderia imaginar, evidenciam a clara distinção das infrações quanto ao seu aspecto material.

Quanto ao aspecto temporal, a exigência do IRPJ e da CSLL se dá no momento correspondente ao aproveitamento fiscal do custo inexistente (ao final do período de apuração do lucro tributável). Já no caso do IRRF, a exigência se dá no momento da efetivação do pagamento sem causa que o justifique. Há clara distinção, portanto, também com relação ao aspecto temporal.

No aspecto quantitativo, igualmente se afiguram distintas as suas bases de cálculo. E as bases de cálculo são distintas não somente em razão do reajustamento do valor do pagamento sobre o qual recairá o imposto na fonte, mas também em razão da própria distinção material quanto aos fatos geradores captados por cada uma das incidências, posto que, conforme visto, pode haver despesas inexistentes que não motivam pagamentos, e pode também haver pagamentos sem causa completamente desvinculados de alguma despesa contabilmente reconhecida. Portanto, também com relação ao aspecto quantitativo as incidências são distintas. Por fim, quanto ao aspecto pessoal, nada obstante o sujeito passivo sobre o qual recaem as exigências seja o mesmo, não se pode ignorar o fato de que, enquanto este sujeito passivo, no que diz respeito à exigência de IRPJ e de CSLL, encontra-se claramente na posição de contribuinte (que reduziu indevidamente o seu lucro), no caso do IRRF, muito embora a lei não expressamente assim o designe, a condição por ele ostentada é a de responsável, por se constituir na fonte pagadora dos rendimentos cuja operação ou causa não restou comprovada.

E inegável, ademais, que a não identificação da causa dos pagamentos impede o fisco de confirmar a regular tributação do rendimento auferido pelos beneficiários dos pagamentos assim feitos, circunstância esta que acentua a completa desvinculação entre os fundamentos jurídicos que dão suporte à materialidade de cada uma das infrações reportadas (glosa de custos, de um lado, e pagamentos sem causa, de outro).

Portanto, sob todas as óticas, não há como prosperar a tese de um suposto bis in idem quanto às mencionadas exigências.

No mesmo sentido do presente voto, assim também já decidiu o CARF, consoante os precedentes a seguir transcritos, com destaques acrescidos, verbis:

“CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA

Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa fictícia deve ser glosada, para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento.” (Acórdão 1402-002.210, sessão de 08/06/2016, relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto)

“IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. EXIGÊNCIA CUMULADA COM IRPJ E CSLL APURADOS EM FACE DA GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS CONSIDERADAS INIDÔNEAS. CABIMENTO.

O art. 61 da Lei nº 8.981/1995, alcança todos os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja operação ou causa não é comprovada, independente de quem seja o real beneficiário dele (sócios/acionistas ou terceiros, contabilizados ou não), elegendo a pessoa jurídica responsável pelo pagamento efetivamente comprovado com responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento. (...)

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE DESPESAS. INEXISTÊNCIA DE FATO DA DESPESA. CABIMENTO.

A base de cálculo da CSLL tem como ponto de partida o resultado líquido apurado na contabilidade. Assim, as despesas comprovadamente inexistentes não podem compor o resultado líquido do exercício, do qual parte a apuração tanto do IRPJ quanto da CSLL. Os atos ilícitos não podem produzir quaisquer efeitos tributários na apuração do resultado dos exercícios fiscalizados. É remansosa a jurisprudência administrativa no sentido de dar o mesmo efeito à CSLL na glosa de despesas fictícias da base de cálculo do IRPJ.” (Acórdão 1302-002.210, sessão de 15/05/2018, relator Luiz Tadeu Matosinho Machado)

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ GLOSA DE CUSTOS. DOCUMENTOS INIDÔNEOS. PAGAMENTO. RECEBIMENTO DOS BENS. ADQUIRENTE DE BOA FÉ. ÔNUS DA PROVA.

É ônus do fisco comprovar a inidoneidade do documento, bem como de comprovar que o contribuinte tinha ou deveria ter conhecimento daquela inidoneidade. É ônus do contribuinte comprovar o efetivo recebimento dos bens e o pagamento do respectivo preço, no caso de aquisições lastreadas em documentos considerados inidôneos, sob pena de glosa dos custos por parte da autoridade fiscal.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

GLOSA DE CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se de custos não comprovados, cabível a sua glosa para fins de apuração da CSLL.

Assunto: Imposto Sobre A Renda Retido Na Fonte – IRRF

PAGAMENTO SEM CAUSA.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, o pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado, assim como o pagamento efetuado ao sócio ou a terceiros, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.” (Acórdão 1102-001.287, sessão de 04/02/2015, relator João Otávio Oppermann Thomé)

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

DESPESAS COM SERVIÇOS DE CONSULTORIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Correta a glosa de despesas com serviços de consultoria quando o sujeito passivo, ainda que regularmente intimado, não traz aos autos qualquer elemento que demonstre a efetiva prestação do serviço.

(...)

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de auto de infração tido como decorrente, aplica-se à CSLL as mesmas razões de decidir que nortearam o julgamento do lançamento que lhe deu origem.

(...)

IRFON. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Correta a exigência do Imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos em relação aos quais não foi demonstrada a causa.” (Acórdão 1402-001.190, sessão de 11/09/2012, relator Leonardo de Andrade Couto)

Por fim, importa salientar que o lançamento de IRRF, como se viu, decorre de disposição legal taxativa, de modo que somente seria possível afastar sua aplicação, sob o fundamento de vedação ao bis in idem, caso se entendesse pela inconstitucionalidade da norma instituidora. No entanto, esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme entendimento vinculante, consubstanciado na Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

13 – Pelo exposto voto por negar provimento ao recurso do contribuinte nessa parte.

Conclusão

14 - Diante do exposto, conheço dos Recursos Especiais do contribuinte e solidários e nego-lhes provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

