



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.011040/2007-29
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-009.937 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 23 de setembro de 2021
Recorrente FLORENCA VEICULOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, na parte em que não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

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 parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à impossibilidade de cumulação de IRRF e IRPJ/CSLL, e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva

Risso, Mauricio Nogueira Righetti, Martin da Silva Gesto (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, substituída pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de IRRF e reflexos (IRPJ e CSLL), relativo a fatos geradores dos anos-calendário 2003 a 2006, especificados nos seguintes termos:

a) Auto de Infração do IRRF (fls.459/557), infração imputada:

- Outros rendimentos beneficiário não identificado – falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados.

b) Auto de Infração do IRPJ infração despesa indedutível - efeito reflexo do pagamento a beneficiários não identificados (fls. 559/573), lucro real anual, anos-calendário 2003, 2004 e 2005:

- Adições não computadas na apuração do lucro real.

c) Auto de Infração da CSLL - infração despesa indedutível (efeito reflexo do pagamento a beneficiários não identificados) (fls. 575/591), lucro real anual, anos-calendário 2003, 2004 e 2005:

- Falta de recolhimento da CSLL.

De acordo com descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 449/457), no período objeto da apuração a empresa pagou indiretamente remuneração a título de “prêmios por ultrapassagem de metas” e não a incluiu na base de cálculo do imposto na fonte dos beneficiários. Desse modo, não tendo o contribuinte identificado e individualizado os prestadores de serviços que receberam esses rendimentos (os beneficiários), procedeu-se ao lançamento do imposto exclusivo na fonte, à alíquota de 35%, conforme art. 674 do Decreto n.º 3.000/1999. Efetuou-se ainda a adição de referidas despesas ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, tendo em vista serem elas indedutíveis, consoante arts. 249 e 304 do RIR/1999.

Em sessão plenária realizada em 21/01/2020, em face de recurso voluntário interposto pelo Sujeito Passivo, foi proferido o Acórdão de Recurso Voluntário n.º 1401-004.125, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

LANÇAMENTOS REFLEXOS: IRPJ E CSLL. DESPESAS INDEDUTÍVEIS ART. 304 DO RIR/99. DESISTÊNCIA DO RECURSO. RENÚNCIA. CONFISSÃO DOS DÉBITOS DO IRPJ E CSLL. ADESÃO A PARCELAMENTO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE LIDE. RECURSO NÃO CONHECIDO NESSA PARTE.

Quando o contribuinte acosta aos autos, antes do início da sessão de julgamento, petição de desistência parcial do recurso e renúncia a quaisquer alegações de direito que o fundamentavam, em face de adesão a parcelamento especial de débitos, não se conhece do recurso nessa parte.

IRPJ. CSLL. IRRF. PAGAMENTOS. COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA.

A comprovação da operação ou da causa dos pagamentos realizados, bem assim das condições de dedutibilidade das despesas correspondentes, exige elementos probatórios consistentes, sobre os quais não possam pairar dúvidas. No caso, a alegação de pagamento de bonificações pelo cumprimento de metas de vendas, desacompanhada de recibos individualizados e sem qualquer demonstração das vendas supostamente bonificadas, aliada aos indícios de destinação diversa daquela arguida, não permite que se entenda comprovada a operação ou causa.

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.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros, quando não comprovada a sua causa, ainda que tenha ocorrido também o lançamento para glosa das despesas. No primeiro caso, a atuada atua como responsável pela retenção do imposto devido, enquanto que no lançamento do IRPJ e CSLL ela é a própria contribuinte do tributo.

EXIGÊNCIA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PUNIÇÃO.

Tratando-se de lançamento de ofício, decorrente de infração ao dispositivo legal detectado pela administração em exercício de regular ação fiscalizadora, é legítima a cobrança da multa punitiva correspondente.

Não há que se falar em dupla punição na exigência de IRRF por pagamentos sem causa cumulado com multa de ofício, pois tributo não constitui sanção de ato ilícito.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO E SONEGAÇÃO CONSTATADAS. CABIMENTO.

A atuação do contribuinte foi deliberada para ocultar pagamentos realizados a beneficiários que não foram identificados com o objetivo de deixar de pagar tributos. Cabimento da qualificação face à atuação dolosa.

ALEGAÇÕES QUANTO À INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 02.

Este Conselho não possui competência para apreciar tais arguições ou afastar a aplicação de legislação vigente.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Nelso Kichel (Relator), Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues, que votavam pela conversão em diligência do processo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

A Contribuinte teve ciência da decisão em 11/03/2020 (fl. 2870) e, 24/03/2020, interpôs o Recurso Especial de fls. 2660/2687, no intuito de rediscutir as matérias:

- a) nulidade do acórdão por modificação da fundamentação da autuação;
- b) juntada de documentos após a impugnação;
- c) origem dos documentos acostados aos autos;
- d) pagamentos a beneficiários identificados e ausência de incidência do percentual de 35% do IRRF;
- e) impossibilidade de cumular IRRF e IRPJ/CSLL;
- f) impossibilidade de aplicação da multa de ofício; e
- g) redução da multa de ofício.

Pelos despachos de fls. 2898/2907 e 2975/2986 deu-se seguimento parcial ao apelo recursal, somente em relação às matérias descritas nos itens “e”, “f” e “g”.

À guisa de paradigmas foram apresentadas decisões cujas ementas/trechos do voto indicados como ensejadores da divergência transcreve-se a seguir:

- Impossibilidade de cumular IRRF e IRPJ/CSLL

Acórdão n.º 104-21.757

IRRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº 8981/1995 - 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.

- Impossibilidade de aplicação da multa de ofício

Acórdão n.º 104-21.757

(ementa reproduzida no tópico anterior)

Portanto, é imperioso admitir que há limites e condições para a aplicação da penalidade prevista no art. 61 da Lei n.º. 8.981/95, a qual, quando cabível, deve ser vista com a mesma natureza da chamada “multa isolada”, sendo certo que sua aplicação por meio de lançamento de ofício (auto de infração) não comporta novo cálculo de multa sobre multa, sendo totalmente inadequada a imposição de multa de ofício de 75% ou 150% sobre o valor da penalidade quantificada em 35% do valor do pagamento sem causa, ou a beneficiário não identificado.

[...]

No entanto, não cabe outra penalidade sobre a mesma constatação fática, sendo indevida a exigência de 35% a título de IR-Fonte sob o pressuposto de falta de identificação do beneficiário do pagamento da mesma operação que teve a dedutibilidade negada, pois essa exigência tem nítido caráter de penalidade, como já demonstrado. Mais grave ainda é ver essa penalidade pecuniária de 35% travestida de tributo ser gravada com nova

penalidade, uma vez que sobre o valor do IRFonte exigido no auto de infração é calculada nova multa de ofício (75% ou 150%).

- Redução da multa de ofício

Acórdão n.º 104-21.900

IRRF - PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO - RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA - A pessoa jurídica que efetuar pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado sujeitar-se-á ao pagamento do Imposto sobre a Renda, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA - Se não estiver demonstrado nos autos que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de expedientes que caracterizem evidente intuito de fraude, descabe a aplicação da multa qualificada, de 150%.

Razões Recursais da Contribuinte

Em relação às matéria admitidas à rediscussão a Contribuinte alega, em síntese, o que segue:

Impossibilidade de cumular IRRF e IRPJ/CSLL

- Ainda que se entenda pela necessária incidência do IRRF ao caso, há que se considerar que a ora Recorrente reconheceu a dívida no que tange ao IRPJ e CSLL, de modo que impossível realizar dupla tributação sobre o mesmo fato gerador.

- Os pagamentos efetuados à *Incentive House S.A.* foram considerados despesas não dedutíveis para efeitos do cálculo do IRPJ e CSLL, de modo que foram lavrados autos de infração constituindo créditos referentes a esses tributos.

- A partir do momento em que se considerou a despesa não dedutível e se constituiu o crédito de IRPJ e CSLL, a Receita estava impedida de exigir o pagamento do IR-Fonte, eis que se trata de pretensões incompatíveis entre si.

- Ainda assim, sabendo que não era devido o IRRF no presente caso, a ora Recorrente parcelou todo o valor atinente ao IRPJ e CSLL, bem como a multa envolvendo a autuação, principalmente tendo em vista a impossibilidade de cumulação dos valores envolvidos.

- Desse modo, consoante paradigma acima colacionado, impossível cumular a exigência de IRPJ/CSLL com IRRF (e ainda adicionados de multa). No caso em comento já houve o parcelamento da importância relativa ao IRPJ/CSLL, de modo que resta reconhecer que a cobrança de IRRF é completamente indevida.

Impossibilidade de aplicação da multa de ofício

- Mesmo com todos os argumentos apresentados, ainda que se entenda que deve permanecer a exigência de IRRF a alíquota de 35%, não deve ser mantida a multa pecuniária.

- Fato é que apesar de o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 utilizar a expressão “imposto de renda” para referir-se ao valor exigido pelo pagamento a beneficiário não identificado, é forçoso se reconhecer que não se trata de exação de natureza tributária, mas sim punitiva.

- Tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, na expressão do artigo 3º do Código Tributário Nacional.

- No caso do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, a lei prevê a incidência de “imposto de renda” exclusivamente na fonte, devido pela empresa que efetua pagamento a beneficiário não identificado. Mas como o beneficiário não é identificado, certamente não se pode compreender tal exação como típico imposto de renda retido na fonte: não há definição do sujeito passivo (contribuinte titular da receita tributada) da exação de modo a justificar a substituição tributária pelo terceiro.

- Caso se tratasse de verdadeira substituição tributária, a alíquota aplicável seria aquela prevista na legislação para hipóteses de pagamentos de salários ou outra remuneração a terceiros, e não a alíquota majorada de 35%. A alíquota majorada, por si só, já demonstra o caráter punitivo dessa exigência.

- Na verdade, tal exação atinge o patrimônio da própria pessoa jurídica (que efetuou o pagamento ao beneficiário não identificado), e somente se justifica devido ao comportamento presumidamente ilícito de efetuar o pagamento a um beneficiário não identificado.

- Trata-se, pois, de sanção por ato ilícito, que visa atingir o patrimônio da pessoa responsável pelo comportamento contrário ao direito.

- O tributo, pois, por sua própria natureza, não pode constituir-se como sanção por ato ilícito: o tributo incide sobre fatos lícitos, signo-presuntivos de riqueza do particular. Cita excerto do paradigma.

- Portanto, diante do paradigma acima colacionado, quer-se que, ao menos, se reconheça a impossibilidade de aplicação da multa de ofício de 150%, tendo em vista a impossibilidade de cumulação do IRRF (de caráter punitivo) com nova sanção pecuniária.

Redução da multa de ofício de 150% para 75%

- Ainda que todos os argumentos restem superados, deve, ao menos, ser reduzido o montante a título de multa de ofício.

- Sob o valor devido a título de IRRF foi aplicada multa de 150%. Entretanto, nos autos de n. 19647.010951/2004-51, acórdão n. 104-21.900, 4ª Câmara / 1º conselho de contribuintes, entendeu-se de forma diversa. Transcreve trecho do paradigma.

- Diante do paradigma acima, que demonstra a completa desnecessidade de aplicação de multa de 150%, requer-se seja aplicado o mesmo entendimento ao caso concreto, principalmente tendo em vista que a ora RECORRENTE atendeu todas as intimações, fornecendo todos os documentos aos quais tinha acesso. Prova disso é que a única documentação restante foi

entrega posteriormente pela *Incentive House*, já que era a única que detinha os dados solicitados pelo fisco.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

- Os autos foram encaminhados à Fazenda Nacional para ciência do Recurso Especial da Contribuinte e do despacho que lhe deu seguimento parcial em 28/01/2021 (fl. 3017), sendo que, em 12/02/2021 (fl. 3029), foram oferecidas as contrarrazões de fls. 3018/3028, com os argumentos transcritos na sequência:

- O recurso alega que a fiscalização manteve a glosa das despesas com os serviços supostamente prestados 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).

- O argumento recursal não pode prosperar.

- 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 recairá 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.

- 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. Cita precedentes do CARF.

- Ao contrário do que sugere a Recorrente, não há que se falar em dupla penalidade ou dupla tributação em razão de um único fato: a exigência de IRPJ e de CSLL se dá pela glosa das despesas inexistentes. Já a exigência do IRRF incide sobre pagamentos efetivamente realizados a beneficiário não identificado (caput do art. 674 do RIR/99) ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa (§ 1º do art. 674 do RIR/99).

- Vale salientar que, caso não houvesse pagamento das despesas, estas ainda sim seriam glosadas, mantendo-se a exigência de IRPJ e de CSLL, não ocorrendo o mesmo em relação à exigência de IRRF, pois o fato gerador previsto em tal dispositivo não teria ocorrido, qual seja, o pagamento (sem causa ou a beneficiário não identificado).

- No caso, há duas incidências distintas: 1) o IRRF exigido da autuada na condição de responsável (fonte pagadora de rendimentos) que não se desincumbiu de seu dever de identificar 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 autuada na condição de contribuinte que deixou de auferir lucro, em razão da dedução de custos e/ou despesas que não foram regularmente provadas.

- Não há nenhum impedimento que frustrar 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.

- O desespero da Recorrente também é verificado no argumento de que o IRRF fundado no pagamento sem causa é inexigível se houver uma causa, embora ilícita, que dê suporte ao desembolso efetuado no caso concreto.

- Pelos mesmos fundamentos acima trazidos, a causa do pagamento é inócua para fins de incidência do IRRF, pois o fato gerador ocorre pelo efetivo pagamento a outrem sem causa comprovada ou não for comprovada a respectiva operação. A bem da verdade, se o pagamento foi feito adequando-se aos vários tipos penais do Código Penal Brasileiro, isso é de menos importância para o Direito Tributário, considerando a objetividade do fato gerador do IRRF (princípio do *pecunia non Olet*).

- Com a devida vênia àqueles que pensam de forma diferente, a questão é relativamente simples: se as despesas não existiram a glosa deve ser efetuada, por expressa determinação legal, até porque o lucro foi indevidamente reduzido e 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 há de se falar em concomitância ou *bis in idem* porque são fatos jurídicos distintos (despesas inexistentes e pagamento sem causa), com matrizes e fundamentos legais também diferentes.

- O pagamento de uma despesa fraudulenta 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, como alega a Recorrente. 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.

- 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); trata-se de fatos distintos que devem ser apurados e autuados, sem margem para discricionariedade, como determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

- 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.

- Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros, quando não comprovada a sua causa, ainda que tenha ocorrido também o lançamento para glosa das despesas. No primeiro caso, a autuada atua como responsável pela retenção do imposto devido, enquanto que,

no lançamento do IRPJ e CSLL, ela é a própria contribuinte do tributo. Na verdade, 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.

- O IRPJ e a CSLL são exigidos por decorrência legal da glosa de despesas inexistentes ou não comprovadas que afetam diretamente a base tributável apurada pela pessoa jurídica. O IRRF, de outra parte, decorre da previsão legal de que não correspondendo os pagamentos a operações devidamente comprovadas quanto à sua causa, resta afastada a causa indicada nos documentos que lhe deram suporte, respondendo a fonte pagadora pelos tributos devidos pelos beneficiários.

- 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.

- Tal tributação aplicada de IRRF nos autos é por conta de rendimento sem causa, independente de todos os beneficiários estarem identificados. A previsão legal do IRRF incide em duas situações distintas e autônomas: i) no caso de pagamento a beneficiário não identificado; e/ou ii) no caso de pagamentos efetuados sem causa ou operação comprovadas. São hipóteses distintas e autônomas.

- Por outro lado, tratando-se de lançamento de ofício, decorrente de infração ao dispositivo legal detectado pela administração em exercício de regular ação fiscalizadora, é legítima a cobrança da multa punitiva correspondente. Não há que se falar em dupla punição na exigência de IRRF por pagamentos sem causa cumulado com multa de ofício, pois tributo não constitui sanção de ato ilícito.

- O IRRF não está a sancionar a fonte pagadora. Ele parte apenas de uma presunção legal de aferição de renda que faz com que se determine a retenção do pagamento na fonte. Não há nenhuma ilicitude nesse pagamento. Do contrário, restaria contrariada a própria definição de tributo constante do Código Tributário Nacional, de tal forma que o IRRF no presente caso não teria natureza de tributo, o que evidentemente não pode ser verdade.

- O fato gerador do IRRF é a renda, a teor do CTN, art. 43. Embora pagamento não seja renda para quem o faz, na maioria das vezes representa renda para quem o recebe. A exigência da retenção na fonte se trata de hipótese de responsabilidade tributária permitida na legislação.

- O art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995, por sua vez, 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.

- Assim, não ocorre a dupla penalização apontada, mas sim a exigência de um imposto sobre a renda, acrescido da multa pelo seu não recolhimento pela fonte pagadora, que possuía tal responsabilidade.

- Como bem observou o acórdão recorrido, a comprovação da operação ou da causa dos pagamentos realizados, bem assim das condições de dedutibilidade das despesas correspondentes, exige elementos probatórios consistentes, sobre os quais não possam pairar dúvidas. No caso, a alegação de pagamento de bonificações pelo cumprimento de metas de vendas, desacompanhada de recibos individualizados e sem qualquer demonstração das vendas supostamente bonificadas, aliada aos indícios de destinação diversa daquela arguida, não permite que se entenda comprovada a operação ou causa.

- A atuação do contribuinte foi deliberada para ocultar pagamentos realizados a beneficiários que não foram identificados com o objetivo de deixar de pagar tributos. Tratando-se de uma conduta dolosa, cabe a incidência da multa qualificada. Isso porque houve simulação e clara sonegação perpetrada pelo contribuinte. O objeto da simulação consistiu em realizar pagamentos indiretos a beneficiários diversos fugindo da tributação tanto de IR quanto de contribuições previdenciárias. A atuação foi intencional e dolosa, devendo ser mantida a qualificação.

- Ocorre clara sonegação fiscal no caso de um contribuinte que omite pagamentos realizados a pessoas físicas, que podem ser funcionários ou não, para evitar o pagamento de contribuições previdenciárias. O próprio contribuinte omitiu as informações durante o procedimento fiscalizatório. As planilhas e documentos obtidos diretamente da “Incentive House” sequer foram fornecidos ou admitidos pelo próprio contribuinte.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Conhecimento

O Recurso Especial da Contribuinte é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

Como dito no relatório, as matérias devolvidas à apreciação desta Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF foram assim denominadas i) impossibilidade de cumular IRRF e IRPJ/CSLL; ii) impossibilidade de aplicação da multa de ofício; e iii) redução da multa de ofício.

Insta ressaltar que, de acordo o art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, o Recurso Especial de Divergência é cabível nas situações em que as diferentes

turmas deste órgão de julgamento administrativo, diante de contextos fáticos semelhantes, apresentam interpretações divergentes em relação à legislação tributária.

Nesse passo, no que se refere à “impossibilidade de aplicação da multa de ofício”, embora a decisão recorrida tenha tratado expressamente da matéria, o mesmo não se verifica em relação ao único paradigma apresentado como apto a instaurar o litígio, Acórdão nº 104-21.757. E tal constatação pode ser atestada a partir do relatório da decisão trazida a comparação, de onde se extrai que a matéria sequer foi objeto contestação em sede de recurso voluntário. Senão Vejamos:

Devidamente cientificado dessa decisão em 31/08/2004, ingressa a contribuinte com tempestivo recurso voluntário em 29/09/2004, às fls. 104/133, onde repete os argumentos apresentados em sua impugnação e, ao final, requer seja dado provimento ao recurso, com a reforma total da decisão recorrida, baseada nas seguintes considerações:

I) o Inquérito Policial que demonstra não somente os reais infratores, mas demonstra também a total idoneidade da recorrente na referida operação;

II) que a recorrente foi vítima na situação ora levada aos julgadores;

III) que o único montante gerado a título de receita/renda, foi devidamente oferecido à tributação pela recorrente para todos os tributos competentes;

IV) a nulidade do auto de infração em virtude da especificação incorreta do sujeito passivo, dado que a recorrente não se configura como sujeito passivo da referida relação tributária;

V) a ilegalidade da aplicação da taxa SELIC;

VI) que a multa de 75% é confiscatória.”

Com base exclusivamente nos fragmentos do paradigma colacionados no Recurso Especial é até possível inferir pela existência de divergência, no entanto essa conclusão não resiste a um exame mais acurado do inteiro teor dessa decisão. É que o trecho gravado no corpo do apelo recursal trata-se, em verdade, de uma citação doutrinária que, conquanto faça referência à propalada impossibilidade de cobrança do imposto de renda na fonte (à alíquota de 35%) com a multa de ofício, não representa, nessa parte, a discussão empreendida por aquele colegiado.

Veja-se que, a despeito do que consta do artigo doutrinário em comento, não há referência alguma nas demais partes voto à multa de ofício, de modo que inexistem evidências de que esse tema tenha sido efetivamente debatido pelo colegiado paradigmático, consoante se pode verificar das seguintes passagens do voto condutor do julgado trazido a comparação:

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:**

“Só depois de esgotadas essas verificações elementares, será possível promover o adequado enquadramento da situação fática à hipótese normativa que lhe corresponda. Essa cautela é recomendada para que se evitem os excessos costumeiramente praticados pelos agentes do Fisco, mormente quando deparam com pagamentos registrados como custo ou despesa na escrituração contábil da empresa fiscalizada, em que os reais beneficiários não se encontram identificados a contento. Nessa específica hipótese, estando a empresa na sistemática do lucro real para tributação de seus resultados pelo Imposto de Renda, o procedimento fiscal culmina, via de regra, com a lavratura de autos de infração para exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos de juros moratórios e multa aplicada de ofício (75% ou 150%), sob o fundamento de glosa da dedutibilidade de despesas/custos não comprovados. Concomitantemente, lavra-se outro auto de infração fundamentado no art. 61 da Lei n.º. 8.981/95, com exigência do malfadado IR-Fonte de 35%, acrescido, também, de juros e nova multa aplicada de ofício (75% ou 150%), agora sob o fundamento de que os mesmos gastos, contabilizados como custos/despesas, estão acobertando pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado.

Evidente que há exageros e não se pode compactuar com a sobreposição de penalidades sancionando a mesma conduta.

Com efeito, ante a não-comprovação dos gastos contabilizados como custos/despesas, está legitimada a formalização de exigência do IRPJ e da CSLL indevidamente reduzidos, sendo pertinente que essa conduta que ocasionou indevida redução de tributos seja sancionada com a imposição de multa de ofício (75% ou 150%). No entanto, não cabe outra penalidade sobre a mesma constatação fática, sendo indevida a exigência de 35% a título de IR-Fonte sob o pressuposto de falta de identificação do beneficiário do pagamento da mesma operação que teve a dedutibilidade negada, pois essa exigência tem nítido caráter de penalidade, como já demonstrado.

Mais grave ainda é ver essa penalidade pecuniária de 35% travestida de tributo ser gravada com nova penalidade, uma vez que sobre o valor do IRFonte exigido no auto de infração é calculada nova multa de ofício (75% ou 150%).

Lamentavelmente, lançamentos contaminados com essa grave deformação têm sido confirmados, sem mais reflexão, pelos órgãos encarregados de solucionar os conflitos

entre Fisco e contribuinte, como se vê do pronunciamento da 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, aqui reproduzido na parte atinente à matéria em estudo, verbis:

'PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO - PAGAMENTO EFETUADO A BENEFICIÁRIO SEM CAUSA - PAGAMENTOS EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO OU CAUSA - NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS - ARTIGO 61 DA LEI n.º. 8.981, DE 1995 - CARACTERIZAÇÃO. A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa dos pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, bem como não comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços, referidos em documentos emitidos por pessoa jurídica considerada ou declarada inapta, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento a beneficiário não identificado e/ou pagamento a beneficiário sem causa. O ato de realizar o pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no art. 61 da Lei n.º. 8.981, de 1995'.

Agride a estrutura da regra jurídica do Imposto sobre a Renda a afirmação final contida na ementa de que "o ato de realizar pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte". A afirmação estará a salvo se vista a referida incidência com caráter de penalidade, para a qual o ato de realizar pagamento a beneficiário não identificado é que lhe dá tipicidade.

Portanto, é imperioso admitir que há limites e condições para a aplicação da penalidade prevista no art. 61 da Lei n.º. 8.981/95, a qual, quando cabível, deve ser vista com a mesma natureza da chamada "multa isolada", sendo certo que sua aplicação por meio de lançamento de ofício (auto de infração) não comporta novo cálculo de multa sobre multa, sendo totalmente inadequada a imposição de multa de ofício de 75% ou 150% sobre o valor da penalidade quantificada em 35% do valor do pagamento sem causa, ou a beneficiário não identificado.

O grifo em quando cabível é para deixar registrado, pedindo vênias pela ênfase em discurso repetitivo, que essa penalidade de 35% do art. 61 da Lei n.º. 8.981/95 somente pode ser aplicada quando não houver exigência concomitante de tributo (IRPJ e CSLL) sobre a mesma operação, pois, nessa hipótese, a formalização de exigência de cunho tributário com a imposição da penalidade correspondente, que é o objetivo primeiro da administração tributária, absorve a multa isolada prevista para idêntica conduta.

Em conclusão, a imposição da multa isolada de 35% só é adequada para sancionar condutas que impeçam a identificação da causa ou do beneficiário de pagamento, praticadas por pessoas jurídicas não submetidas à tributação pelo lucro real."

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.

Ademais, os trechos grifados acima revelam que a temática da inaplicabilidade da multa de ofício somente foi trazida naquele artigo doutrinário como parte da construção que levou o autor a concluir pela inaplicabilidade das duas exações cumulativamente (IRRF x IRPJ).

Reforça à conclusão de que a multa de ofício não foi objeto de discussão pelo paradigma o fato de, naquele caso, o lançamento haver sido cancelado em virtude do entendimento de que não caberia imputação de IRRF em concomitância com a exigência de IRPJ e CSLL o que, por óbvio, suplanta a contenda no tocante à multa de ofício.

Por essas razões, entendo inexistir a divergência jurisprudencial relativamente à matéria em debate, o que impõe o não conhecimento do apelo nessa parte.

No que concerne à redução da multa de ofício, melhor sorte não assiste ao Sujeito Passivo.

Consoante se verifica do voto vencido (trechos transcritos abaixo), a Contribuinte teria se utilizado de empresa intermediária (*Incentive House*) no intuito de dificultar a identificação da natureza dos gastos com premiação, aliado a isso, as remunerações pagas sob a forma de premiação foram contabilizadas como despesas de *marketing*, o que, não visão do relator, representaria conduta reprovável, visto tratar-se de mecanismo arditoso configurador de sonegação fiscal:

Conforme já relatado, em diversas passagens do TVF e das razões de defesa restou, de forma clara, nítida, demonstrado, caracterizado, que a recorrente, em momento algum, durante o procedimento de fiscalização e nas razões de defesa, envidou esforços para identificar os beneficiários dos pagamentos de prêmios de produtividade atingimento de metas (funcionários e/ou terceiros).

Para realizar a indigitada premiação, a Florença indicava à *Incentive House* os beneficiários e o valor do prêmio de cada um. A *Incentive House* emitia a nota fiscal correspondente, composta de duas parcelas: o valor dos prêmios, a ser creditado aos beneficiários para que estes o utilizassem por meio dos cartões *FLEXCARD*, e a comissão pela administração do sistema. Nas notas fiscais, portanto, encontram-se separados o valor a ser creditado às pessoas premiadas e o valor cobrado pela *Incentive House* pela prestação do serviço.

Contabilmente, entretanto, a Florença escriturou da seguinte forma:

a) Débito em conta de Despesas: “5112.0640 Marketing” pelo valor total da nota;

b) Crédito em conta do Passivo: “2111.0202 Fornecedores Diversos” pelo valor total da nota, incluindo o valor dos repasses as pessoas beneficiárias dos prêmios.

Dessa maneira, a remuneração dos beneficiários (funcionários e/ou terceiros) não foi oferecida à tributação, implicando supressão indevida de tributos federais.

O mecanismo engendrado, sem dúvida, em suma, foi arditoso, configurou sonegação fiscal. Por isso, a recorrente sofreu a imposição dos autos de infração objeto deste processo.

A falta de interesse da recorrente de fornecer a relação de beneficiários dos rendimentos pagos é flagrante.

[...]

Data venia os indigitados pagamentos de premiação incentivo ou estímulo à produtividade, na verdade, configuraram remuneração por serviços prestados por funcionários da própria recorrente e/ou por terceiros; logo, estão sujeitos ao IRRF e contribuições federais.

Como demonstrado, na fase de Fiscalização tanto a recorrente quanto a Incentive House S/A não forneceram à Fiscalização a relação dos beneficiários dos rendimentos pagos, embora intimados.

A recorrente jamais trouxe aos autos relação dos beneficiários dos pagamentos, seja na fase de fiscalização, seja na instância a quo, seja nesta instância recursal ordinária.

A conduta da recorrente é, sem dúvida, reprovável, em todos os sentidos.

Foi nesse contexto que o colegiado manteve a qualificação da multa de ofício, entendendo que exasperação da penalidade foi justificada pela ocorrência de simulação e sonegação dolosas, decorrente da conduta perpetrada pela Recorrente. Vejamos vencedor a esse respeito:

Por sua vez, quanto à qualificação da multa entendo que a mesma esteja mais do que justificada diante da simulação e clara sonegação perpetrada pelo contribuinte. O objeto da simulação consistiu em realizar pagamentos indiretos a beneficiários diversos fugindo da tributação tanto de IR quanto de contribuições previdenciárias.

A atuação foi intencional e dolosa, razão pela qual entendo que deva ser mantida a qualificação.

A situação retratada no paradigma é absolutamente diversa. Naquela decisão a qualificação da multa de ofício restou afastada porque a razão apontada para sua aplicação foi tão-somente o fato de o contribuinte haver omitido os rendimentos que deram ensejo à autuação, ou seja, ali não houve por evidenciado o pagamento de benefício por meio de terceiros e muito menos a utilização de artifícios contábeis com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, como se verificou no julgado fustigado. Confira-se:

Penso, entretanto, que não se encontra nos autos elementos que justifiquem a qualificação e agravamento da multa de ofício, em relação aos itens 01 e 02 do Auto de Infração.

Sobre a qualificação, conforme previsão do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, verbis:

[...]

Os referidos artigos da Lei nº 4.502, de 1964, por sua vez, assim definem o evidente intuito de fraude:

[...]

Pois bem, os dispositivos transcritos referem-se expressamente ao intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la. É preciso que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

São casos típicos de evidente intuito de fraude a adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc, situações onde é possível identificar uma ação dolosa específica. Ora, não é disso que aqui se trata. Como afirmado pela própria autuação, a razão apontada para a exasperação da multa foi a própria omissão dos rendimentos nas suas declarações, a que se atribui a intenção dolosa de fugir à tributação.

Ora, no caso, a conseqüência da não comprovação dos valores lançados é a própria exigência do imposto com a incidência da multa de ofício de 75%.

Entendo, portanto, deva ser desqualificada a penalidade.

Com efeito, a leitura dos excertos colacionados, permite concluir pela inexistência de dissídio interpretativo, uma vez que as diferentes soluções a que chegaram os acórdãos recorrido e paradigma não decorreram de divergência jurisprudencial, mas sim do conjunto fático-probatório específico de cada processo.

Em razão da dessemelhança entre situação retratada nos autos e no caso trazido a cotejo, também não se verifica possível conhecer da presente matéria.

Sobre a “impossibilidade de cumular IRRF e IRPJ/CSLL”, entendo que a divergência restou adequadamente demonstrada, razão pela qual há de se conhecer do apelo recursal em relação a essa matéria.

Em resumo, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação à matéria, “impossibilidade de cumular IRRF e IRPJ/CSLL”.

Mérito

Em relação ao mérito, a Contribuinte alega que os pagamentos efetuados a título de *Incentive House* foram considerados despesas não dedutíveis para efeitos do cálculo do IRPJ e CSLL, o que levou a Fiscalização a constituir créditos tributários para a exigência desses tributos.

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:

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

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

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

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

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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. Conseqüentemente, 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.

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial da Contribuinte, apenas em relação à matéria impossibilidade de cumular IRRF e IRPJ/CSLL e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho